



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MACIEJ SZPUNAR
esitatud 3. veebruaril 2015¹

Kohtuasi C-5/14

**Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH
versus
Hauptzollamt Osnabrück**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Hamburg (Saksamaa))

Eelotsusetaotlus — Liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse tuumkütuse aktsiis — Vastavus siseriiklikule põhiseadusele ja liidu õigusele — Direktiiv 2003/96/EÜ — Artiklid 2 ja 14 — Direktiiv 2008/118/EÜ — Artikkel 1 — ELTL artikkel 107 — EA artiklid 93, 191 ja 192

Sissejuhatus

1. Kas liidu õigusega on vastuolus see, kui liikmesriik kehtestab lõhustuvate materjalide kasutamisele aktsiisi, mida peavad tasuma tuumaelektrijaamade käitajad? Niisugune on sisuliselt küsimus, mille Finanzgericht Hamburg (Hamburgi rahandusajade kohus, Saksamaa) meile esitab.
2. Küsimus koosneb mitmest osast. See käsitleb EL toimimise lepingu ja Euratomi asutamislepingu sätteid ning nende kahe aluslepingu seoseid. Vaja on analüüsida ka energiatoodete ja elektrienergia suhtes kohaldatavate aktsiiside ühtlustatud süsteemi.
3. Lõpuks – või õigemini isegi enne, kui jätkan – tuleb arutada eelotsusemenetluse ja liikmesriikides läbiviidavate põhiseaduslikkuse järelevalve menetluste vahekorra probleemi.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

4. Käesoleva kohtuasja õigusliku raamistiku moodustavad niisugused esmase õiguse sätted nagu ELTL artiklid 107 ja 267 ning EA artiklid 93, 191 ja 192. Need on piisavalt tuntud, mistõttu võin jätta need ära toomata.

¹ — Algkeel: prantsuse.

5. Energiatoodete ja elektrienergia suhtes kohaldatavate aktsiiside ühtlustatud süsteem põhineb aga nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivil 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ,² ning nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivil 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik³. Esimese direktiiviga on kehtestatud aktsiiside süsteemi reguleerivad üldnormid, samas kui teisega reguleeritakse täpsemalt energiatoodete ja elektrienergia maksustamist.

6. Direktiivi 2003/96 artiklites 1 ja 2 on sätestatud:

„Artikkel 1

Liikmesriigid kehtestavad energiatoodete ja elektrienergia maksud vastavalt käesolevale direktiivile.

Artikkel 2

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

- a) CN-koodide 1507-1518 alla, kui need on mõeldud kasutamiseks kütteinena või mootorikütusena;
- b) CN-koodide 2701, 2702 ja 2704–2715 alla;
- c) CN-koodide 2901 ja 2902 alla;
- d) CN-koodi 29051100 alla, ei ole sünteetilised ning on mõeldud kasutamiseks kütteinena või mootorikütusena;
- e) CN-koodi 3403 alla;
- f) CN-koodi 3811 alla;
- g) CN-koodi 3817 alla;
- h) CN-koodide 38249099 alla ning on mõeldud kasutamiseks kütteinena või mootorikütusena.

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

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

Lisaks lõikes 1 loetletud maksustavatele toodetele maksustatakse kõik tooted, mis on mõeldud kasutamiseks või mida müüakse või kasutatakse mootorikütusena, kütuselisandina või täiteainena, samaväärsele mootorikütusele kehtestatud määraga.

Lisaks lõikes 1 loetletud maksustavatele toodetele maksustatakse kõik süsivesinikud (välja arvatud turvas), mis on mõeldud kasutamiseks või mida müüakse või kasutatakse kütmiseks, samaväärsele energiatootele kehtestatud määraga.

[...]”

2 — ELT 2009, L 9, lk 12.

3 — ELT L 283, lk 51; ELT eriväljaanne 09/01, lk 405.

7. Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a on sätestatud:

„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:

- a) energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks. Liikmesriigid võivad siiski keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel nimetatud tooted maksustada, ilma et peaks järgima käesolevas direktiivis sätestatud madalaimat maksustamistaset. [...]”

8. Direktiivi 2008/118 artiklis 1 on nähtud ette:

„1. Käesoleva direktiiviga kehtestatakse üldine kord aktsiisile, millega maksustatakse otseselt või kaudselt järgmise kauba (edaspidi „aktsiisikaup”) tarbimist:

- a) direktiivis 2003/96/EÜ nimetatud energiatooted ja elekter;

[...]

2. Liikmesriigid võivad erieesmärkidel maksustada aktsiisikauba täiendavate kaudsete maksudega, kui kõnealused maksud on kooskõlas aktsiisi või käibemaksu suhtes kohaldatavate ühenduse maksueeskirjadega maksubaasi määramise, maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta, arvestades et nende eeskirjade alla ei kuulu maksuvabastusi käsitlevad sätted.

3. Liikmesriikidel on õigus maksustada:

- a) tooteid, mis ei ole aktsiisikaup;

[...]

Kõnealuste maksudega maksustamine ei tohi siiski liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa tuua piiriületamisega seotud formaalsusi.”

Saksamaa õigus

9. Põhikohtuasjas vaadeldav maks kehtestati 8. detsembri 2010. aasta tuumkütuse aktsiisi seadusega (Kernbrennstoffsteuergesetz; edaspidi „KernbrStG”)⁴. Selle seaduse järgi maksustatakse elektrienergia tööstuslikuks tootmiseks kasutatavat tuumkütust tuumkütuse aktsiisiga. Tuumkütus on plutoonium 239 ja 241 ning uraan 233 ja 235. Aktsiisi tase kehtestatakse selle kütuse 1 grammi kohta ja selleks on 145 eurot. Aktsiisi tuleb tasuda, kui kütust kasutatakse tuumareaktoris esmakordset ja vallandub ahelreaktsioon. Aktsiisi peab tasuma lõhustuvatest materjalidest elektrienergiat tootva paigaldise (tuumaelektrijaama) käitaja.

4 — BGBl. 2010 I, lk 1804.

Põhikohtuasi, eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

10. Saksa õiguse alusel asutatud äriühing Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH käitab tuumaelektrijaama Lingenis (Saksamaa). 13. juuli 2011. aasta maksudeklaratsioonis deklareeris ta selle aasta juunikuus oma reaktorites kütusena kasutatud tuumkütuse puhul tuumkütuse aktsiisiks 154 117 745 eurot. Samaaegselt esitas ta ka eelotsusetaotluse esitanud kohtule pädeva maksuasutuse, nimelt Hauptzollamt Osnabrücki vastu kaebuse, et vaidlustada selle aktsiisi õiguspärasmus liidu õigusest lähtudes.

11. Samaaegselt toimivas menetluses, milles pooleks oli teine tuumaelektrijaama käitaja, esitas eelotsusetaotluse esitanud kohus Bundesverfassungsgerichtile (föderaalne konstitutsioonikohus) küsimuse, kas KernbrStG on põhiseadusega kooskõlas. Euroopa Kohtu käsutuses oleva teabe kohaselt on see menetlus ikka pooleli.

12. Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Hamburg menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [ELTL] artikli 267 teine lause koostoimes esimese lause punktiga b annab liikmesriigi kohtule õiguse esitada Euroopa Liidu Kohtule siseriikliku seaduse õiguspärasusega seotud küsimusi liidu õiguse tõlgendamise kohta ka siis, kui liikmesriigi kohus mitte üksnes ei kahtle kõnesoleva seaduse kooskõlas Euroopa Liidu õigusega, vaid on ühtlasi veendunud, et seadus on vastuolus riigi põhiseadusega, ja seetõttu on riigi konstitutsioonikohtus, kelle ainupädevusse kuulub otsuse tegemine seaduse põhiseadusvastasuse küsimuses, juba pooleli menetlus paralleelses asjas, milles aga ei ole veel otsust tehtud?

2. Kui esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt:

Kas Euroopa Liidus aktsiiside ühtlustamiseks ning energiatoodete ja elektrienergia suhtes vastu võetud direktiividega 2008/118/EÜ ja 2003/96/EÜ on vastuolus liikmesriigis kehtestatud aktsiis, millega maksustatakse elektrienergia kaubanduslikul eesmärgil tootmiseks kasutatud tuumkütus? Kas määrav tähtsus on eeldusel, et siseriiklikku aktsiisi saab elektrienergia hinna kaudu kanda edasi lõpptarbijale, ja mida tuleb sel juhul mõista edasikandmise all?

3. Kas ettevõtja saab aktsiisi puhul, mille liikmesriik on tulu saamiseks kehtestanud elektrienergia kaubanduslikul eesmärgil tootmiseks kasutatavale tuumkütusele, tugineda väitele, et asjaomase aktsiisi kogumine on liidu õigusega vastuolus olev riigiabi ELTL artikli 107 tähenduses? Kui vastus eespool esitatud küsimusele on jaatav: kas Saksa KernbrStG, mis näeb ette, et tulu saamise eesmärgil nõutakse aktsiisi ainult sellistelt ettevõtjatelt, kes toodavad tuumkütust kasutades elektrienergiat kaubanduslikul eesmärgil, kujutab endast riigiabi ELTL artikli 107 tähenduses? Milliseid asjaolusid tuleb arvesse võtta kontrollimisel, kas teised ettevõtjad, kellelt kõnesolevat aktsiisi ei nõuta, on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras?

4. Kas tuumkütuse aktsiisi kogumine on vastuolus [Euratom] asutamislepingu [...] sätetega?”

13. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 7. jaanuaril 2014. Kirjalikke seisukohti esitasid põhikohtuasja pooled, Saksamaa ja Soome valitsus ning Euroopa Komisjon. Samad pooled olid esindatud kohtuistungil, mis toimus 4. novembril 2014.

Õiguslik analüüs

14. Esimene küsimus puudutab tegelikult käesoleva eelotsusetaotluse vastuvõetavust. Kõigepealt analüüsin seega seda küsimust ja siis sisulisi küsimusi niisuguses järjekorras, nagu need on esitatud.

Esimene eelotsuse küsimus

15. Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas tal on õigus esitada ELTL artikli 267 alusel eelotsusetaotlus, ehkki pooleli on siseriiklik menetlus (käesoleval juhul algatati selle sama eelotsusetaotluse esitanud kohtu taotlusel, kuid sellel on vähe tähtsust), mille raames kontrollitakse, kas siseriiklikud õigusnormid, mille alusel tehti põhikohtuasjas vaadeldav üksikotsus, on põhiseadusega kooskõlas. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgituste kohaselt on nii, et kui Bundesverfassungsgericht peaks tunnistama KernbrStG põhiseadusvastaseks – piiramata oma otsuse mõju ainult tulevikuga –, tühistatakse põhikohtuasjas vaadeldav maksudeklaratsioon automaatselt, mis tooks kaasa põhikohtuasja kadumise ja võtaks eelotsuse küsimustelt nende eseme.

16. Kohe alguses tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt näib, et käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsusetaotluse vastuvõetavuses ei ole mingit kahtlust.

17. Mõistagi võib vastu väita, et niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas on eelotsuse küsimused hüpoteetilised, sest nende asjakohasus sõltub siseriikliku põhiseaduslikkuse järelevalve menetluse tulemusest. Kui siseriiklikud õigusnormid tunnistatakse kehtetuks tagasiulatuva jõuga, ei kerkigi enam liidu õiguse tõlgendamise küsimust. Eelotsusemenetluse ja siseriiklike põhiseaduslikkuse järelevalve menetluste vahekorra küsimuses ei ole Euroopa Kohus niisugust lähenemist siiski valinud.

18. Esiteks on Euroopa Kohtu praktikas sedastatud, et isegi kui tundub kasulik, et Euroopa Kohtule eelotsuse esitamise ajaks oleksid kõik puhtalt siseriikliku õiguse küsimused lahendatud, on siseriiklikel kohtutel asja saatmiseks Euroopa Kohtusse kõige ulatuslikumad volitused, kui nad leiavad, et nende lahendada olevas asjas on tekkinud küsimusi, mis puudutavad liidu õigusnormi tõlgendamist või selle kehtivuse hindamist ning mille kohta nad peavad seisukoha võtma.⁵

19. Liidu õigusega seonduvat kohtuasja lahendav siseriiklik kohus, kes leiab, et siseriiklik säte ei ole mitte üksnes liidu õigusega, vaid ka põhiseadusega vastuolus, ei ole ELTL artiklis 267 ette nähtud õigusest ja kohustusest – esitada Euroopa Kohtule küsimusi liidu õiguse tõlgendamise või kehtivuse kohta – ilma jäetud ega vabastatud seetõttu, et siseriikliku õigusnormi põhiseadusvastasuse tuvastamiseks on konstitutsioonikohtusse pöördumine kohustuslik. Liidu õiguse toimimine oleks ohus, kui konstitutsioonikohtusse pöördumise kohustus võiks takistada liidu õigusega reguleeritavat õigusvaidlust lahendaval siseriiklikul kohtul kasutada talle ELTL artikliga 267 antud õigust esitada Euroopa Kohtule küsimusi liidu õiguse tõlgendamise või kehtivuse kohta, et otsustada, kas siseriiklik õigusnorm on liidu õigusega kooskõlas või mitte.⁶

20. Teiseks on väljakujunenud kohtupraktika kohaselt EÜ artiklis 267 sätestatud menetluses üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval siseriiklikul kohtul kohtuasja eripära arvesse võttes õigus hinnata eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks ning Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Siseriikliku kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamisest võib Euroopa Kohus keelduda vaid siis, kui on täiesti ilmne, et taotletav liidu õiguse tõlgendamine ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude ega esemega, või ka juhul, kui probleem on oletuslik või kui Euroopa Kohtule ei ole teada eelotsuse küsimusele tarviliku vastuse andmiseks vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud.⁷

21. Käesolevas kohtuasjas ei ole see aga minu arvates nii. Minu meelest ei ole mingit kahtlust, kas esitatud küsimused on põhikohtuasjaga tegelikult seotud ning kas eelotsusetaotluse esitanud kohus on andnud piisavalt teavet.

5 — Vt eelkõige kohtuotsused Melki ja Abdeli (C-188/10 ja C-189/10, EU:C:2010:363, punkt 41) ning A (C-112/13, EU:C:2014:2195, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 — Vt eelkõige kohtuotsused Melki ja Abdeli (EU:C:2010:363, punkt 45) ning A (EU:C:2014:2195, punkt 38).

7 — Vt eelkõige nendesamade siseriiklike õigusnormide põhiseadusega vastuolus olevaks tunnistamise kohta, mida käsitleb eelotsusetaotlus, kohtuotsus Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, punktid 40-42).

22. Mis puudutab tõstatatud probleemi hüpoteetilisust, siis võttes arvesse asjaolu, et samaaegselt toimuva põhiseaduslikkuse järelevalve menetluse tulemus – st ei konstitutsioonikohtu otsuse sisu ega selle mõju ajas - ei ole ette teada, on selge, et eelotsuse küsimusi ei saa kvalifitseerida hüpoteetilisteks ainuüksi seepärast, et niisugune menetlus on käimas. Mõistagi võib mitu sündmust tuua kaasa põhikohtuasja kadumise enne, kui Euroopa Kohus eelotsusetaotluse kohta otsuse teeb, alates väga proosalisest põhjusest – kaebuse tagasivõtmisest. Nende võimalike sündmuste hulgas, mille asetleidmine ei ole siiski kindel, on vaidluse aluseks olevate siseriiklike õigusnormide kehtetuks tunnistamine. Järeldused peab niisugusel juhul sellisest sündmusest tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus ning eelkõige otsustama, kas jätta eelotsusetaotlus alles, muuta seda või võtta see tagasi.⁸ Niisuguse sündmuse võimalikkusest – isegi kui selle toimumise tõenäosus on suurem seetõttu, et on algatatud põhiseaduslikkuse järelevalve menetlus – ei piisa siiski järelduseks, et esitatud küsimused on hüpoteetilised.

23. Selles küsimuses tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu tähelepanu veel juhtida Euroopa Kohtule eelotsusetaotluste esitamise nõuetele, mis on toodud 1. novembril 2012 jõustunud Euroopa Kohtu kodukorra artiklis 100. Selle artikli kohaselt saab eelotsusetaotluse tagasivõtmist arvesse võtta kuni kohtuotsuse kuulutamise kuupäeva teatavakstegemiseni Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklis 23 nimetatud asjaomastele pooltele.

24. Lõpuks tuleb kolmandaks märkida, et Euroopa Kohtul on olnud ka võimalus tõdeda, et eelotsusemenetlusel ja siseriiklikul põhiseaduslikkuse järelevalve menetlusel on erinevad esemed ja õiguslikud tagajärjed. Kui konstitutsioonikohus tuvastab siseriikliku õigusnormi vastuolu põhiseadusega, toob see tavaliselt kaasa selle õigusnormi õiguskorrast kõrvaldamise. Sõltuvalt siseriiklikust süsteemist võivad sellel kõrvaldamisel olla tagajärjed *ex nunc* või *ex tunc*, isegi alates hetkest, mida on täpsustanud konstitutsioonikohus ise. Kui konstitutsioonikohtu poole on pöördutud konkreetses vaidluses, mida arutab siseriiklik kohus, võib ilmned, et asjaomast õigusnormi – mis on küll kehtetuks tunnistatud – kohaldatakse poole suhtes, kes põhiseaduslikkuse järelevalve menetluse vallandas. Eelotsusemenetluse puhul on olukord täiesti teistsugune. Euroopa Kohtu sõnul lahendab siseriiklik kohus vastuolu siseriikliku seaduse sätte ja asutamislepingu vahetult kohaldatava sätte vahel (mille tuvastas eelotsusetaotluse esitanud kohus pärast otsust, mille Euroopa Kohus tegi vastuseks eelotsusetaotlusele) ühenduse õiguse kohaldamisega, jättes vastuolus oleva siseriikliku sätte vajaduse korral kohaldamata, mitte aga siseriikliku õigusnormi tühisuse tuvastamise teel, kusjuures selles küsimuses määrab iga liikmesriik ise oma ametiasutuste ja kohtute pädevuse.⁹

25. Tuleb lisada – isegi kui see ei mõjuta vastust eelotsuse küsimusele –, et põhikohtuasjas vaadeldaval juhul puudutab konstitutsioonikohtu poole pöördumine eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud teabe põhjal siseriiklike kohtualluvuse eeskirjade väidetavat rikkumist, seega muud küsimust kui KernbrStG võimalik vastuolu eespool viidatud liidu õigusnormidega.

26. Ma teen Euroopa Kohtule seega ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et siseriiklikul kohtul on õigus esitada ELTL artikli 267 alusel eelotsusetaotlus ka siis, kui liikmesriigis on pooleli menetlus, mille raames kontrollitakse nende siseriiklike õigusnormide vastavust põhiseadusele, mille alusel põhikohtuasjas vaadeldav üksikotsus tehti.

8 — Vt selle kohta kohtuotsus *Cartesio* (C-210/06, EU:C:2008:723, punkt 96) ja kohtumäärus *Nationale Loterij* (C-525/06, EU:C:2009:179, punkt 11). Vt ka juhiste siseriiklikele kohtutele eelotsuse taotlemiseks (ELT 2012, C 338, lk 1) punkt 30.

9 — Vt kohtuotsus *Filipiak* (EU:C:2009:719, punkt 82).

Teine eelotsuse küsimus

27. Oma teise eelotsuse küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas põhikohtuasjas vaadeldav maks on direktiividega 2003/96 ja 2008/118 vastuolus. Ta soovib lisaks teada, kas võimalus kanda see aktsiis üle elektritarbijale mõjutab või ei mõjuta vastust sellele küsimusele.

28. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei täpsusta eelotsuse küsimuse sõnastuses, missugused direktiivide 2003/96 ja 2008/118 sätted võivad kujutada endast takistust, mis ei võimalda vaidlusalust maksu kehtestada. Eelotsusetaotlusest ilmneb siiski, et konkreetselt tuleb välja selgitada esiteks see, kas tuumkütuse suhtes kohaldatakse direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastust, ja teiseks see, kas vaidlusalust aktsiisi saab pidada elektri suhtes kohaldatavaks kaudseks maksuks, missugusel juhul võib see olla direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikega 2 vastuolus. Vaidlusaluse maksu edasikandmise võimaluse võimalik mõju on osa sellest teisest probleemist.

29. See teine eelotsuse küsimus jaguneb seega kaheks osaks, mida ma analüüsin eraldi.

Direktiiv 2003/96

– Sissejuhatavad märkused direktiivi 2003/96 kohaldatavuse kohta tuumkütuse suhtes

30. Tuumkütus kuulub Euratomi asutamislepingu kohaldamisalasse.¹⁰ Seega tuleb selgitada välja, kas EÜ asutamislepingu alusel vastu võetud teisesed õigusnormid¹¹ võivad reguleerida niisuguse toote maksustamist. Eitava vastuse korral on teise küsimuse esimese osa analüüs esematu.

31. Kui direktiiv 2003/96 vastu võeti, reguleeris EÜ asutamislepingu ja Euratomi asutamislepingu vahelkorda EÜ asutamislepingu artikli 305 lõige 2, mille kohaselt „ei kalduta [EÜ asutamislepingu sätetega] kõrvale [Euratom] asutamislepingu sätetest”.¹² See õigusnorm, millega on Euratomi asutamislepingule ja EÜ asutamislepingule antud sama õigusjõud, ei näi siiski lahendavat küsimust, kas EÜ asutamislepingu alusel vastu võetud teisesed õigusnormid on kohaldatavad valdkonnas, mida hõlmab Euratomi asutamisleping. Selles küsimuses on võimalikud kaks lähenemist.¹³

32. Esimene seisneb selles, et neid kahte ühendust käsitatakse kui täiesti erinevaid ühendusi, mis on oma vastavates valdkondades autonoomsed. EÜ asutamislepingu alusel vastu võetud õigusaktid ei ole seega kohaldatavad Euratomi asutamislepingu kohaldamisalasse kuuluvas valdkonnas ja vastupidi. Koos pädevuse andmise põhimõttega tähendab see, et iga õigusakti vastuvõtmiseks ühes aluslepingutega reguleeritavas valdkonnas on vaja, et samas aluslepingus oleks selleks õiguslik alus. Euratomi asutamisleping on aga palju vähem edasi arenenud kui EÜ asutamisleping. Teatavat sektorit reguleeriva lepinguna on ta algusest peale olnud piiratud õiguslike vahenditega, mis näisid olevat selle vastuvõtmise hetkel vajalikud Euroopa aatomienergiatööstuse arenguks (näiteks ei ole nähtud ette mingit üldist pädevust siseriiklike õigusaktide ühtlustamiseks), kuid veelgi enam, erinevalt EÜ asutamislepingust ei ole selle kohaldamisala lepingutega üksteise järel tehtud muudatuste tulemusena oluliselt laiendatud.

10 — Need on Euratomi asutamislepingu terminoloogiat kasutades „lõhestuvad erimaterjalid”.

11 — Direktiiv 2003/96 võeti vastu enne Lissaboni lepingu jõustumist. See anti EÜ artikli 93 (nüüd ELTL artikkel 113) alusel.

12 — Nüüd on alates Lissaboni lepingu jõustumisest samalalaadne säte Euratomi asutamislepingu artikli 106a lõikes 3. Selle artikli lõikes 1 on loetletud sõnaselgelt ELTL artiklid, mida Euratomi asutamislepingu suhtes kohaldatakse, kuid tegemist on üksnes institutsionaalsete sätetega.

13 — Vt Cusack, T. F., „A Tale of Two Treaties: an Assessment of the Euratom Treaty in Relation to the EC Treaty”, *Common Market Law Review*, nr 40, 2003, lk 117-142 (eriti lk 127).

33. Selle rangelt „dualistliku” lähenemise valimine tekitaks seega tõsiseid probleeme ajal, mil ühenduse õigus hõlmab nii erinevaid valdkondi nagu konkurents, maksud või ka keskkond, ega ole põhjendatud jätta Euroopa Liidu seadusandja pädevusest välja kaupu või tegevusi, mis kuuluvad Euratomi asutamislepingu kohaldamisalasse.

34. Mina valiksin teise lähenemise, mille kohaselt on EÜ asutamislepingul – vastavalt selle üldisele laadile – kohaldamisala, mis hõlmab kõiki kaupu, teenuseid ja tegevusi, samas kui Euratomi asutamislepinguga on kehtestatud ainult erinormid puhkudeks, mil aatomienergiatööstuse eripärad seda nõuavad. Nii võib EÜ asutamislepingu alusel vastu võetud teiseseid õigusakte Euratomi asutamislepingu kohaldamisalasse kuuluvate kaupade ja tegevuste suhtes kohaldada, kui viimases lepingus ei ole sätestatud teisiti. Ma olen teadlik õiguslikest probleemidest, mis kaasnevad ka selle lähenemisega, aga need näivad mulle kergesti ületatavad ja igal juhul tundub mulle, et käesolevas kohtuasjas ei ole neil tähtsust.

35. Seda lähenemist näib lisaks kinnitavat kohtupraktika. Arvamuses 1/94 teatas Euroopa Kohus, et „[k]una [Euratom] asutamislepingus ei ole ühtegi sätet, mis käsitleks väliskaubandust, ei takista miski laiendada EÜ asutamislepingu artikli 113 alusel sõlmitud lepinguid [Euratom] asutamislepingu kohaldamisalasse kuuluvate toodete rahvusvahelise kaubanduse suhtes”.¹⁴ ESTÜ asutamislepingu kohta on Euroopa Kohus leidnud, et EMÜ asutamislepingut „võib kohaldada kõikide ESTÜ asutamislepingu kohaldamisalasse kuuluvate toodete suhtes, kui esitatud küsimusi ei reguleeri ESTÜ asutamislepingu sätted”.¹⁵ See näib mulle täiesti ülekantav Euratomi asutamislepingule. Euroopa Kohus seadis hiljuti EÜ asutamislepingu sätte kohaldamisele Euratomi asutamislepingu kohaldamisalasse kuuluvast valdkonnast küll tõesti tingimuse, et tegemist peab olema Euroopa Liidu õiguse üldnormiga.¹⁶ Mulle näib siiski, et selles kohtuasjas oli tegemist teistsuguse olukorraga kui põhikohtuasjas. Esiteks oli tegemist EÜ asutamislepingu sätte otsese kohaldamisega Euratomi asutamislepinguga reguleeritavas valdkonnas, mitte selle kindlakstegemise, kas EÜ asutamislepingu alusel vastu võetud teiseseid õigusakte saab kohaldada Euratomi asutamislepingu kohaldamisalasse kuuluvate kaupade suhtes. Teiseks on Euroopa Kohtu tõdemus, et Euroopa Liidu õiguskorra nii fundamentaalset põhimõtet nagu kodakondsuse alusel diskrimineerimise keeld kohaldatakse Euratomi asutamislepingu kohaldamisalasse kuuluvast valdkonnast, ei saa minu arvates tingimata tähendada, et olukordades, mida reguleerib Euratomi asutamisleping, kohaldatakse üksnes EÜ asutamislepingus sätestatud üldpõhimõtteid.

36. Lõpuks tuleb märkida, et minu arvates järgitakse lähenemist, mille mina soovitan valida, institutsioonide praktikas juba ammu. Ainult EÜ asutamislepingu alusel vastu võetud õigusakte, näiteks direktiivi 85/337/EMÜ¹⁷, direktiivi 98/34/EMÜ¹⁸ või maksustamise valdkonnas direktiivi 2006/112/EÜ¹⁹ kohaldatakse vahet tegemata nii EÜ asutamislepingu (nüüd EL toimimise leping) ja Euratomi asutamislepingu kohaldamisalasse kuuluvate kaupade ja tegevusalade suhtes. Ma ei näe seega mingeid formaalseid takistusi, miks ei saaks ka direktiivi 2003/96 teoreetiliselt tuumkütuse suhtes kohaldada.

14 — EU:C:1994:384, punkt 24.

15 — Kohtuotsus Hopkins jt (C-18/94, EU:C:1996:180, punkt 14 ja seal viidatud kohtupraktika).

16 — Kohtuotsus ČEZ (C-115/08, EU:C:2009:660, punktid 87-91).

17 — Nõukogu 27. juuni 1985. aasta direktiiv teatavate riiklike ja eraprojektide keskkonnamõju hindamise kohta (EÜT L 175, lk 40; ELT eriväljaanne 15/01, lk 248).

18 — Euroopa Parlamendi ja nõukogu 22. juuni 1998. aasta direktiiv, millega nähakse ette tehnilistest standarditest ja eeskirjadest teatamise kord (EÜT L 204, lk 37; ELT eriväljaanne 13/20, lk 337).

19 — Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1).

– Direktiivi 2003/96 kohaldamine tuumkütuse suhtes

37. Direktiivi 2003/96 artikkel 1 kohustab liikmesriike kehtestama energiatoodetele ja elektrienergiale aktsiisi. Energiatooted on määratletud selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 koodide abil, mis neil on kombineeritud nomenklatuuris²⁰ ja mis käivad teatava hulga toodete kohta, milleks on sisuliselt kivisüsi, maagaas ja mineraalõlid ning mõned nende saadused. Sama artikli lõikega 2 on sellesse loetelusse lisatud elektrienergia. Tuumkütust KernbrStG tähenduses seega loetletud toodete hulgas ei ole.

38. Direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 3 teise ja kolmanda lõigu järgi maksustatakse aktsiisiga kõik muud mootorikütusena kasutatavad tooted ja kõik muud kütteainena kasutatavas süsivesinikud peale turba.²¹

39. Seega on direktiivi 2003/96 artiklis 2, milles on näidatud aktsiisikaup, samaaegselt kindlaks määratud selle direktiivi kohaldamisala.²²

40. Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktiga a on aktsiisist vabastatud „energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks”. Käesolevas kohtuasjas on vaja seega välja selgitada, kas see maksuvabastus hõlmab ka tuumkütust. Ma ei arva, et see oleks nii, ja seda järgmistel põhjustel.

41. Esiteks on direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a sõnaselgelt nimetatud „energiatooted”. See termin on aga täpselt määratletud selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 niisuguste toodete piiratud ja ammendava loeteluga, mis on selgelt tähistatud nende kombineeritud nomenklatuuri koodidega. Seega ei saa sellel terminil selle direktiivi artiklis 14 olla tähendust, mis erineb talle artiklis 2 antud tähendusest. Ilma õigusliku loogikaga vastuollu minemata ei saa asuda seisukohale, et seadusandja on kasutanud sama terminit ühe ja sama õigusakti piires kahes erinevas tähenduses.

42. Mõistagi maksustatakse aktsiisiga peale direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikes 1 loetletud toodete ka teised mootorikütusena kasutatavad tooted ja teised kütteainena kasutatavad süsivesinikud. Loogiliselt peaks selle direktiivi artiklis 14 ette nähtud erandeid niisiis kohaldama ka nende kahe tootekategooria, käesoleval juhul elektrienergia tootmisel kütteainena kasutatavate süsivesinike suhtes. Käesolevas kohtuasjas vaadeldav tuumkütus ei ole siiski süsivesinik: tegemist on plutooniumi ja uraani spetsiifiliste isotoopidega.²³

43. Teiseks on direktiivi 2003/96 kohaldamisala kindlaks määratud – nagu ma märkisin juba käesoleva direktiivi punktis 32 – selle artikliga 2. Selle artiklit 14 ei saa seega kohaldada - väljaspool selle kohaldamisala – toodete suhtes, mis sellesse ei kuulu, vabastades need maksust, mida nende suhtes ei kohaldata.

44. Minu arvates on seega selge, et direktiiv 2003/96 ja konkreetselt selle artikli 14 lõike 1 punkt a ei ole kohaldatav tuumkütuse suhtes.

20 — Komisjoni 6. augusti 2001. aasta määruse (EÜ) nr 2031/2001, millega muudetakse nõukogu määruse (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta I lisa (EÜT L 279, lk 1) tähenduses.

21 — Direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 3 esimese lõiguga ei laiendata aktsiisikaupade ringi. See käsitleb ainult maksustamistaseme kindlaksmääramise meetodit toodete puhul, mille puhul ei ole seda taset selles direktiivis täpsustatud.

22 — Seda kohaldamisala piiravad ka direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikes 4 ette nähtud erandid, mis ei ole käesolevas kohtuasjas asjakohased.

23 — Muide, minu arvates ei ole tegemist isegi kütteainega. Termin „tuumkütus” on lihtsustatud termin, sest tegelikult rajaneb tuumaelektrijaama tööpõhimõtte iseeneslikul ahelreaktsioonil, mitte toote põlemisel nagu „klassikalistes” elektrijaamades.

– Kohaldamine analoogia alusel

45. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib ka teada, kas tuumkütuse suhtes saab analoogia alusel kohaldada direktiivi 2003/96 või vähemalt selle artikli 14 lõike 1 punkti a. Pean tunnistama, et ma ei saa hästi aru, kuidas seda saaks teha. Viidatud õigusnormiga on kehtestatud aktsiisivabastus. Seda ei saa seega kohaldada – isegi mitte analoogia alusel – toodete suhtes, mida ei maksustata aktsiisiga. Kõigepealt tuleks siis kehtestada tuumkütuse suhtes direktiivis 2003/96 ette nähtud kord. Mulle näib aga täiesti mõeldamatu, et toodet maksustatakse analoogia alusel, kui see ei kuulu niisugusele maksustamisele. Muide, selles küsimuses ei eksisteerigi mingit adekvaatset analoogiat tuumkütuse ja aktsiisikauba vahel. Direktiiv 2003/96 ei käsitle mitte elektrienergia tootmiseks kasutatavate toodete maksustamist, vaid direktiivis määratletud energiatoodete maksustamist, olenemata nende toodete otstarbest. Asjaolu, et tuumkütust ei ole kaasatud sellesse direktiivi, ei ole seega õigusvaakum, mis tuleks analoogia alusel täita.

46. Äärmisel juhul võib tulla kõne alla see, et käesolevale kohtuasjale kantakse analoogia alusel üle Euroopa Kohtu praktika, mis tuleneb kohtuotsusest Braathens²⁴. Arutluskäik oleks järgmine. Selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus - tõlgendades direktiivile 2003/96 eelnenud direktiivi 92/81/EMÜ²⁵ sätet, mis käsitles õhusõiduki kütusena kasutatava mootorikütuse maksudest vabastamist (nüüd direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkt b) –, et niisuguse maksuvabastusega välistatakse mitte ainult aktsiisiga maksustamine sellest vabastatud toodete suhtes, vaid ka niisuguste muude siseriiklike maksude kohaldamine, mida võidakse tavaliselt aktsiisikauba suhtes kohaldada.²⁶ Euroopa Kohtu arvates võtaksid niisugused siseriiklikud maksud direktiivis 92/81 ette nähtud maksuvabastuselt kogu toime.²⁷ Sama siseriiklike maksude välistamist peaks kohaldama elektrienergia tootmiseks kasutatavate energiatoodete suhtes, mis on direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a alusel aktsiisist vabastatud. Kui aga elektrienergia tootmiseks kasutatavate energiatoodete suhtes ei saa kohaldada siseriiklike makse, peaks see analoogia alusel olema samuti teiste toodetega, mis ei ole küll energiatooded direktiivi 2003/96 tähenduses, kuid mida kasutatakse samuti elektrienergia tootmiseks, näiteks tuumkütus.

47. See arutluskäik tundub mulle siiski ekslik. Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktiga a ei ole kehtestatud mingit üldist põhimõtet, mille kohaselt on elektrienergia tootmiseks kasutatavad tooted reeglina maksuvabad. Selle direktiiviga on kehtestatud energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühtlustatud süsteem ning elektrienergia tootmiseks kasutatavate energiatoodete maksuvabastus asetub sellesse rangesse raamistikku.²⁸ Kohtuotsus Braathens puudutab just direktiivi 92/81 kohaldamisalasse kuuluvat toodet, mis on sõnaselgelt maksust vabastatud. Selle ainus eesmärk oli tagada selle maksuvabastuse tõhusus, mitte laiendada selle kohaldamise valdkonda. Laiema tõlgendusega rikutaks direktiivi 2003/96 kohaldamisala, kahjustataks selle ühtlustamisesmärki ja eirataks liikmesriikide pädevust kehtestada kaudseid makse väljaspool ühtlustatud valdkonda, mida on taas kinnitatud direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 3 punktis a.

48. Kokkuvõtteks olen arvamusel, et aktsiis, millega maksustatakse tuumkütuse kasutamist tuumaelektrijaamades, ei kuulu direktiivi 2003/96 kohaldamisalasse ning see direktiiv ei takista seega niisugust maksu kohaldamast.

24 — C-346/97, EU:C:1999:291.

25 — Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiv mineraalõliledele kehtestatud aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta (EÜT L 316, lk 12).

26 — See võimalus tuleneb direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikest 2 (vt ka käesoleva ettepaneku punkt 51).

27 — Vt kohtuotsus Braathens (EU:C:1999:291, punkt 24).

28 — Vt käesoleva ettepaneku punktid 41–44.

Direktiiv 2008/118

49. Oma teise küsimuse teise osaga tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas vaidlusalust maksu võib pidada elektrienergia suhteks kohaldatavaks kaudseks maksuks. Märgin kohe, et kui see oleks nii, oleks see maks vastuolus direktiiviga 2008/118, tõlgendatuna koostoimes direktiiviga 2003/96. Ma ei arva siiski, et selle maksu võib kvalifitseerida elektrienergia suhteks kohaldatavaks kaudseks maksuks.

– Võimalus kehtestada täiendavad siseriiklikud maksud aktsiisikaubale

50. Direktiivi 2008/118 artikli 1 lõige 2 võimaldab liikmesriikidel erieesmärkidel maksustada aktsiisikauba (sh elektrienergia) täiendavate kaudsete maksudega, kui kõnealused maksud on kooskõlas aktsiisi või käibemaksu suhtes kohaldatavate liidu maksueeskirjadega. Nende eeskirjade hulgas on maksueeskirjad maksubaasi määramise, maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta.

51. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei kohaldata põhikohtuasjas vaadeldavat aktsiisi erieesmärkidel, sest see läheb föderaalearvesse. Igal juhul kuulub maksu eesmärgi hindamine siseriiklike ametiasutuste ja kohtute pädevusse ning viimased peavad siiski arvesse võtma – muide äärmiselt rangeid – kriteeriumeid, mis on Euroopa Kohtu praktikas sedastatud.²⁹ Kui siseriiklik kohus tuvastab, et kõnesolev maks ei vasta nendele kriteeriumidele, ei saa seda pidada maksuks, mis on direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikega 2 kooskõlas.

52. Mis puudutab liidu õiguses kohaldatavaid maksustamiseeskirju, siis mulle näib, et põhikohtuasjas vaadeldav maks ei vasta ka sellele tingimusele. Põhikohtuasjas arutataval juhul saab mõistagi tegemist olla ainult aktsiisi käsitlevate eeskirjadega, sest vaidlusalune maks ei sarnane mitte millegi poolest käibemaksuga.

53. On mõistagi tõsi, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt nõuab direktiivi 2008/118 artikli 1 lõige 2 üksnes vastavust üldisele maksusüsteemile liidu õiguskorras.³⁰ Isegi selles üldises süsteemis näib mulle aga siiski, et vaidlusalune maks ei ole kooskõlas õigusnormidega, mida kohaldatakse elektrienergia aktsiisi suhtes.

54. Esiteks erineb esimene teisest selgelt maksubaasi osas. Näiteks aktsiisi puhul koosneb maksubaas aktsiisikaubast endast, st teatavast kogusest elektrienergiast, samas kui kõnesoleva maksu baas koosneb tuumkütusest – st tootmistegurist – ja ainult uus arvutus võimaldaks selle teisendada konkreetseks elektrienergia koguseks.

55. Teiseks kuulub elektrienergia suhtes kohaldatav aktsiis tasumisele alles tarbijale jaotamise hetkel,³¹ samas kui vaidlusalune maks tuleb tasuda hetkel, mil tuumkütust reaktoris kasutatakse, st isegi enne elektrienergia tootmist. See erinevus ei ole ainult kronoloogiline, sest ka maksukohustuslase isik on erinev. Aktsiisi peab tasuma elektrienergia turustaja või edasimüüja, samas kui kõnesolevat maksu tasub tootja. See tähendab ka, et kui elektrienergiat eksporditakse teise liikmesriiki, kohaldatakse vaidlusalust maksu tootjariigis (Saksamaa), samas kui elektrienergia aktsiis nõutakse sisse tarbimisriigis.³²

29 — Kohtuotsus Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, punktid 27-32).

30 — Kohtuotsus EKW ja Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, punkt 47).

31 — Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 esimene lõik. Vt ka kohtuotsus komisjon vs. Poola (C-475/07, EU:C:2009:86, punkt 50).

32 — Kohtuotsus komisjon vs. Poola (EU:C:2009:86, punkt 56).

56. Lõpuks ja kolmandaks tuleb märkida, et vaidlusaluse maksu tasumise kontrollimiseks nõutakse maksukohustuslaselt, et ta esitaks maksudeklaratsiooni maksu tekkimise alusel oleva sündmuse toimumise hetkel. Eespool viidatud kohtupraktikast³³ võib aga järeldada, et direktiivi 2008/118 artikli 1 lõige 2 ei võimalda kehtestada makse, millega ettevõtjaid kohustatakse muudeks formaalsusteks peale nende, mis on nähtud ette liidu aktsiisi ja käibemaksu käsitlevates õigusnormides.

57. Arvan seega, et kui põhikohtuasjas vaadeldavat maksu tuleks pidada elektrienergia suhtes kohaldatavaks kaudseks maksuks, ei vastaks see direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikes 2 sätestatud tingimustele. Ma ei leia siiski, et seda võiks pidada niisuguseks maksuks.

– Vaidlusaluse maksu kvalifitseerimine elektrienergia suhtes kohaldatavaks kaudseks maksuks

58. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas põhikohtuasjas vaadeldavat maksu on võimalik pidada elektrienergia suhtes kohaldatavaks kaudseks maksuks, sest see on proportsionaalne teatava tuumkütuse hulga abil toodetud elektrienergia hulgaga. Ma ei arva siiski, et selleks piisaks niisugusest proportsionaalsusest.

59. Et maksu saaks pidada maksuks, millega maksustatakse teatavat toodet, on vaja, et seda kohaldataks selle toote tarbimise suhtes. See võib toimuda kas otse³⁴ või kaudselt maksu lisamisega toote hinda. Maksud, mida nõutakse sisse tootmise etapis – nagu see võib olla põhikohtuasjas vaadeldava maksuga, kui seda pidada elektrienergia suhtes kohaldatavaks maksuks –, võivad kujutada endast ainult teist olukorda, sest neid kohaldatakse hetkel, mil maksustatavat toodet veel ei eksisteeri.

60. Põhikohtuasjas vaadeldav maks kujutab endast ilmselgelt kohustust, mis kuulub tuumaelektriijaamade tootmiskulude hulka. Need kulud kujutavad endast ühte osa elektrienergia hinnast, mida need elektriijaamad kohaldavad. Minu arvates ei piisa sellest siiski, et pidada kõnealust maksu elektrienergia suhtes kohaldatavaks maksuks. Nagu komisjon õigesti märkis, viib niisugune arutluskäik selleni, et kõiki makse ja lõive, mida elektrienergia tootjad tasuma peavad, näiteks ettevõtte tulumaksu – mille baas, st maksustatav kasum on samuti teataval määral proportsionaalne toodetud elektrienergia kogusega, -³⁵ peetakse elektrienergia suhtes kohaldatavateks kaudseteks maksudeks.

61. Et võiks asuda seisukohale, et algetapis (tootmise etapis) sisse nõutava maksuga maksustatakse toote tarbimist, on vaja, et maksu summa oleks just lisatud iga tarbimisse suunatud tootekoguse hinda, nii et see maks on neutraalne tootjale või turustajale kui maksukohustuslasele, kes oleks ainult teatav pulk maksu koormust kandva tarbija ja maksuameti vahel.

62. See ei tundu mulle aga võimalik maksu puhul, mida kohaldatakse üksnes teatavate elektrienergia tootjate suhtes. Elektrienergia on eripärane toode, mis eksisteerib ainult elektrivõrgus oleva pinge kujul. Kui elektrienergia on juba toodetud ja võrku suunatud, ei ole enam võimalik eristada, missugune elektrienergia missuguselt tootjalt pärineb. Kuigi tootjate võrguteenuse hinnad võivad siis teataval määral erineda, ei saa tarbijatele tarnimise hind enam seda erinevust peegeldada. Tarbijad tasuvad ühtset hinda elektri eest, mis pärineb kõikidelt tootjatelt. Seega ei ole võimalik teha kindlaks selle vaidlusaluse maksu summat, mida tarbijat teatava koguse elektrienergia eest tasuvad. Seda maksu ei saa seega kvalifitseerida elektrienergia suhtes kohaldatavaks maksuks.

33 — Kohtuotsus EKW ja Wein & Co (EU:C:2000:110, punkt 46).

34 — Nii oli see maksuga, mida analüüsiti kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Braathens (EU:C:1999:291). Tegemist oli maksuga, mis nõutakse sisse maksustatava kauba tarbimisel, otse tarbijalt, kes seda samuti peab tasuma. Muide, just selle asjaolu tõttu näib maksustatava toote tarbimise ja maksustatava asjaolu vahelise otsese ja lahutamatu seose olemasolu, mille Euroopa Kohus selles kohtuotsuses tuvastas, mulle põhikohtuasjas vaadeldava maksu kvalifitseerimise kriteeriumina raskesti ülekantav käesolevale kohtuasjale, mis käsitleb tootjalt algetapis sisse nõutavat maksu.

35 — Kuigi klassikalise tüpoloogia kohaselt on ettevõtte tulumaks tõesti otsene maks, siis juhul, kui see on seostatud tootega, näiteks elektrienergiaga, saab sellest kaudne maks. Tegemist on sama arutluskäiguga, mida kohaldatakse kõnesoleva maksu suhtes.

63. Viimase probleemi puhul, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu teise küsimuse raames kerkib, ei ole otsustav asjaolu mitte abstraktne võimalus kanda see maks edasi tarbijatele (ja seega selle kvalifitseerimine kaudseks maksuks), vaid võimatus kanda see edasi elektrienergia turu konkreetsel juhul.

64. Seega ei ole põhikohtuasjas vaadeldav maks elektrienergia suhtes kohaldatav kaudne maks ega kuulu niisiis direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 kohaldamisalasse. Tegelikult on tegemist maksuga, mida kohaldatakse muu toote suhtes kui aktsiisikaup sama artikli lõike 3 punkti a tähenduses, milles on ainult nõutud, et ei kehtestataks ühtegi piiriületamisega seotud formaalsust. Et vaidlusealuse maksuga niisuguseid formaalsusi ei kaasne, ei ole see maks direktiiviga 2008/118 vastuolus.

Vastus teisele küsimusele

65. Eelnevate kaalutluste põhjal arvan, et teisele küsimusele tuleb vastata nii, et tuumkütuse aktsiis, millega maksustatakse selle kütteaine elektrienergia tootmiseks kasutamine, ei ole vastuolus direktiividega 2003/96 ja 2008/118.

Kolmas eelotsuse küsimus

66. Oma kolmanda eelotsuse küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas maksukohustuslane, kes tasub põhikohtuasjas vaadeldavat maksu, võib selle kohaldamise vaidlustada sel põhjendusel, et tegemist on siseturuga vastuolus oleva riigiabiga ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seejärel soovib ta teada, kas selle maksu võib tõesti kvalifitseerida riigiabiks. Hoolimata järjekorrast, milles eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimused esitas, tuleb minu arvates kõigepealt analüüsida seda teist punkti.

67. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib maksumeede olla riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.³⁶ Nii on see siis, kui see maksumeede tekitab kasusaajate maksualase sooduskohtlemise, leevendades kohustusi, mis ettevõtja eelarvel tavaliselt lasuvad. Lisaks peab see meede olema niisugune, et soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist” võrreldes teiste ettevõtjate või tootmisega, mis on nimetatud korra eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.³⁷ Nende meetmete hindamisel on EL toimimise lepingu selles sättes nimetatud nelja kriteeriumi hulgas määrav kriteerium seega valikuline eelis.

68. Võrdlusbaasi määratlus on Euroopa Kohtu meelest maksumeetmete korral erilise tähtsusega, sest soodustuse olemasolu saab tuvastada üksnes võrdluses nn tavalise maksustamisega.³⁸ Seega tuleb välja selgitada, kas eksisteerib normaalne maksusüsteem, mille raames koheldakse teisi elektrienergia tootjaid võrreldes tuumaelektrijaamadega soodsamalt.

69. On teada, et Saksa õiguses ei ole mingit üldist maksusüsteemi, mille kohaselt maksustatakse elektrienergia tootmist algetapis. Mõnes olukorras võib sellel, kui uus maks kehtestatakse ainult ühele osale võrreldavas olukorras ettevõtjatest, olla sama mõju nagu juba olemasolevast maksust vabastamisel.³⁹ Kas võib kujutleda üldist maksusüsteemi, mille raames maksustatakse kõiki elektrienergia tootjaid nende toodangu põhjal võrdsetel alustel?⁴⁰

36 — Kohtuotsus Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14).

37 — Kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 71 ja 75 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 — Kohtuotsus Portugal vs. komisjon (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56).

39 — Kohtuotsus Ferring (C-53/00, EU:C:2001:627, punkt 20).

40 — Ma ei nõustu põhikohtuasja kaebaja arvamusega, mis on esitatud tema seisukohtades, et selles võrdluses tuleb arvesse võtta ainult neid elektrienergia tootjaid, kes süsihappegaasi (CO₂) keskkonda ei heida (st neid, kes kasutavad tuumkütust ja taastuvaid energiaallikaid). See, kas keskkonda heidetakse CO₂-d või mitte, ei ole algetapis maksustamisega kuidagi seotud. Sama loogika kohaselt võib tuumkütust, mis tekitab „tuumajäätmeid” – mille puhul on vaja kulukat töötlust –, eristada taastuvatest energiaallikatest, mis on keskkonnale neutraalsed.

70. Elektrienergiat iseloomustab see, et seda saab toota mitmel erineval meetodil, mis erinevad üksteisest väga suurel määral: fossiilkütustest (kivisüsi, maagaas või nafta) ja nende saadustest kütteaine, tuumareaktsioon või siis mitmesuguste taastuvenergiaallikate – vee, tuule, päikese- ja geotermaalenergia - kasutamine jt.

71. Seega näib mulle, et ei ole võimalik luua algetapis maksustamise süsteemi, mille puhul võetakse kõiki tootmismeetodeid arvesse võrdsetel alustel.⁴¹ Teiste sõnadega ei ole nendel erinevatel meetoditel elektrienergiat tootvad ettevõtjad võimaliku algetapis maksustamise osas faktiliselt sarnases olukorras. Ühine on neil ainult lõpptoode, st elektrienergia. Nagu ma aga juba käesoleva ettepaneku punktis 64 tõesin, ei ole põhikohtuasjas vaadeldav elektrienergia suhtes kohaldatav maks isegi mitte kaudne maks. Niisugune maks, mida kohaldataks elektrienergia suhtes tootmise etapis, oleks muide vastuolus direktiiviga 2003/96 koostoimes direktiiviga 2008/118.⁴²

72. See, kui algetapis ei maksustata muul viisil kui ainult tuumkütuse abil elektrienergia tootmist, ei kujuta endast seega eelist võrreldes üldise maksusüsteemiga, sest niisugust süsteemi ei saa olla. Põhikohtuasjas vaadeldav maks on seega erilist liiki maks, mida saab kohaldada üksnes tuumaenergia sektori suhtes.

73. Et niisugune üldine maksusüsteem, mille puhul tasuvad maksu elektrienergia tootjad algetapis, ei kujuta endast sobivat võrdlusraamistikku, ei saa asjaolu, et nende tootjate suhtes ei kohaldata seda süsteemi, käsitada selle koormuse leevendamisenä, mis ettevõtjate eelarvel tavaliselt lasub.

74. Elektrienergia tootjate suhtes, kes kasutavad muud energiaallikat kui tuumkütus, ei kohaldata seega võrreldes üldise maksusüsteemiga maksualast erikohtlemist, mille võiks kvalifitseerida riigiabiks. Seega ei ole vaja – ega ole ka asjakohane – välja selgitada, kas asjaomased ettevõtjad on nende eesmärkide seisukohast, mida taotletakse võrdlusraamistiku moodustava maksusüsteemiga, sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

75. Tuleb ka lisada, et elektrienergia tootmise erinevad meetodid erinevad ka järgmiste näitajate poolest: keskkonnakulud, mõju tööturule, inimtervist rohkem või vähem kahjustav mõju, avalik julgeolek jne. Seega isegi juhul, kui neid erinevaid meetodeid kasutavad ettevõtjad on teataval määral konkureerivad ettevõtjad, sest nad toodavad sama toodet - elektrit -,⁴³ ei ole nad faktiliselt samasuguses olukorras. Riigiasutused võivad siis võtta meetmeid, mida nad peavad mõne elektrienergia tootmise haru suhtes vajalikuks, ilma et automaatselt oleks tegemist valikulise riigiabiga teistele harudele.⁴⁴

76. Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata nii, et asjaolu, et põhikohtuasjas vaadeldavat maksu kohaldatakse ainult ettevõtjate suhtes, kes toodavad kaubanduslikel eesmärkidel elektrienergiat tuumkütuse abil, ei kujuta endast riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seega ei ole vaja analüüsida, kas ettevõtja võib niisuguse abi vaidlustada, et taotleda maksuvabastust.

Neljas eelotsuse küsimus

77. Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas põhikohtuasjas vaadeldav maks on Euratomi asutamislepingu sätetega vastuolus, täpsustamata selle küsimuse sõnastuses, milliseid õigusnorme ta täpselt silmas peab. Eelotsusetaotluse põhjendustest ilmneb siiski, et tegemist on täpsemalt EA artiklitega 93, 191 ja 192.

41 — Tuleb ka märkida, et fossiilkütuste kui energiatoodete direktiivi 2003/96 tähenduses maksustamine on selle direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a kohaselt keelatud.

42 — Vt käesoleva ettepaneku punktid 50-57.

43 — Ainult teataval määral, sest elektrienergia turg ei ole täiesti konkureeriv turg. Nagu iga energiaturg sõltub see väga palju poliitilistest otsustest.

44 — Üks näide niisugustest meetmetest on niisuguse kasvuhoonegaasi heidete lubade süsteemi kehtestamine, mille puhul võetakse arvesse fossiilkütuse keskkonnamõju.

78. Nende põhjenduste lugemisel näib mulle, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused, kas vaidlusalune maks on Euratomi asutamislepingu sätetega kooskõlas, on seletatavad selle, toodete, st tuumkütuse suhtes kohaldatava maksu laadi ja nimetusega siseriiklikus õiguses. See maks, mis arvutatakse tuumkütuse koguse põhjal, on tegelikult siiski hübriidmaks. See nõutakse sisse hetkel, mil seda kütteainet kasutatakse elektrienergia tootmiseks, mis on ainus maksustatav otstarve.⁴⁵ Maksu peab tasuma tuumaelektrijaama käitaja, kelle kanda jääb ka selle majanduslik koormus. Samal ajal on maksustatav tuumkütus tuumaelektrijaamades möödapääsmatu, sest asendustoodet ei ole. Teiste sõnadega on elektrijaama käitajal valida kas kasutada maksustatavat toodet või oma tegevus lõpetada. Selles mõttes sarnaneb vaidlusalune maks oma toime poolest enam maksuga, mida kohaldatakse tuumaelektrijaamade käitajate majandustegevuse suhtes, kui tõelise toote suhtes kohaldatava maksuga. Sellest vaatevinklist tekitab vaidlusalune maks minu arvates vähem kahtlusi, kas see on Euratomi asutamislepingu viidatud sätetega kooskõlas.

79. Esiteks on EA artikli 93 kohaselt keelatud kõik tollimaksud, samaväärsel toimega maksud ning koguselised impordi- ja ekspordipiirangud liikmesriikide vahel toodete puhul, mis on loetletud Euratomi asutamislepingu IV lisas toodud loeteludes ja mille hulgas on erinevad tuumkütused. See artikkel on seega üldjoontes samaväärne praeguste ELTL artiklitega 30 ja 34. Põhikohtuasja kaebaja seisukohtades on juhitud tähelepanu, et kuna kogu Saksamaal kasutatav tuumkütus imporditakse, maksustatakse vaidlusaluse maksuga seega ainult imporditud tooteid, suurendades nende kasutamise kulu. See kujutab endast niisiis tollimaksuga samaväärse toimega maksu.

80. Ma ei arva siiski, et vaidlusaluse maksu hindamiseks sobib EA artikkel 93. Nagu ma märkisin käesoleva ettepaneku punktis 78, tuleb seda maksu mõista pigem kui elektrienergia tootmise suhtes kohaldatavat maksu ja selle maksu tõttu võib suureneeda ainult selle tegevuse kulu.⁴⁶ EA artikli 93 eesmärk on aga kaitsta kaupade vaba liikumist, mitte nende kaupade abil läbiviidavaid tegevusi.

81. Lisaks kahtlen ma tõsiselt, kas siin on võimalik kõnelda tegelikust kaubavahetusest ja liikumisest. Euratomi asutamislepingu kohaldamisalasse kuuluvate kaupade hulgas on tuumkütusel („lõhustuvad erimaterjalid“) eristaatus. EA artiklite 57-59 kohaselt on nende materjalide ostmise monopol ühenduses Euratomi asutamislepinguga loodud agentuuril ja need kuuluvad EA artikli 86 järgi ühendusele. Liikmesriikidel, isikutel ja ettevõtjatel on EA artikli 87 kohaselt ainult õigus neid kasutada ja tarbida.

82. Lõpuks tuleb juhtida tähelepanu - nagu märgib Saksamaa valitsus oma seisukohtades -, et maks, mis on ilmselgelt maks ja mida ei kohaldata selle liikmesriigi piiri ületamise tõttu, mis on selle kehtestanud, kuulub riigimaksude üldisesse korda ELTL artikli 110 tähenduses ega kujuta endast tollimaksudega samaväärse toimega maksu. Asjaolu, et niisuguse maksuga maksustatakse tegelikult kodumaise toodangu puudumise tõttu ainult imporditud tooteid, ei õigusta selle kvalifitseerimist pigem samaväärse toimega maksuks kui riigimaksuks, sest see kuulub riigimaksude üldisesse korda, mida kohaldatakse toodete suhtes süstemaatiliselt objektiivsete kriteeriumide põhjal, mida kohaldatakse sõltumata toodete päritolust. ELTL artiklile 110 ei saa tugineda seoses riigimaksudega, millega imporditud tooteid maksustatakse samasuguse või konkureeriva kodumaise toodangu puudumise tõttu. Eelkõige ei võimalda see pidada ülemäära kõrgeks maksustamise taset, mille liikmesriigid võivad teatavate toodete puhul kehtestada, kui puudub igasugune diskrimineeriv või kaitsev toime.⁴⁷

45 — Näiteks samade materjalide teised võimalikud otstarbed, nagu kasutamine meditsiinis või teaduses, ei kuulu vaidlusaluse maksu kohaldamise valdkonda.

46 — Tegemist on seega vastupidise olukorraga, kui analüüsiti kohtuotsuses Schöttle (20/76, EU:C:1977:26), millele põhikohtuasja kaebaja viitab ja milles tegevuse (sel juhul transport) suhtes kohaldatav maks kvalifitseeriti kauba suhtes kaudselt kohaldatavaks maksuks.

47 — Vt eelkõige kohtuotsus De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, punktid 34, 35 ja 38).

83. Põhikohtuasjas vaadeldavat maksu, mis ei ole seotud piiriületamisega, kohaldatakse vahet tegemata kõikide asjaomaste toodete suhtes, mis on – väite, kohaselt, mille kaebaja põhikohtuasjas on oma seisukohtades esitanud – ainult imporditud tooted, sest kodumaine toodang puudub. Seega tuleb seda maksu hinnata kui riigimaksu, mitte kui tollimaksuga samaväärse toimega maksu. Võttes arvesse, et see ei ole diskrimineeriv, ei saa seda pidada ELTL artikliga 110 vastuolus olevaks maksuks, ilma et oleks vaja analüüsida, kas seda artiklit kohaldatakse Euratomi asutamislepinguga reguleeritavas valdkonnas.

84. Ma arvan niisiis, et vaidlusalune maks ei kuulu EA artikli 93 kohaldamisalasse.

85. Teiseks on EA artiklis 191 ette nähtud, et ühendusel on liikmesriikide territooriumil privileegid ja immunitetid vastavalt tingimustele, mis on ette nähtud Euroopa Liidu privileegide ja immunitetide protokollis. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas vaidlusalune maks ei ole käesoleva ettepaneku punktis 81 nimetatud lõhustuvate erimaterjalide omandirežiimi tõttu vastuolus selle artikliga, tõlgendatuna koostoimes selle protokollis artikli 3 esimese lõigu, mis käsitleb liidu ja talle kuuluvate kaupade vabastamist kõikidest otsestest maksudest.

86. Minu arvates tuleb tingimata vastata eitavalt. Kordan veel kord, et vaidlusaluse maksuga maksustatakse tuumaelektrijaamade käitajate tegevust pärast seda, kui nad on omandanud tuumkütuse kasutamise õiguse. Maksu peavad tasuma need käitajad, kelle kanda jääb selle koormus, ning ühendus ei puutu üldse asjasse.

87. Kohtuistungil kinnitas kaebaja põhikohtuasjas veel, et Saksa maksuõiguse kohaselt on aktsiisikaup selle maksu tasumise tagatiseks, millega seda maksustatakse. Seega saab ühendust kui tuumkütuse omanikku pidada vaidlusaluse maksu tasumisel maksukohustulase poolt käendajaks, millega rikutakse Euroopa Liidu privileegide ja immunitetide protokollis (nr 7) artiklit 3. Isegi kui see on nii – mida Euroopa Kohus ei saa käesolevas kohtuasjas kontrollida, sest selle kohta ei ole täpsustusi ei eelotsusetaotluses ega poolte seisukohtades –, ei arva ma, et siseriikliku maksu tasumise tagamise süsteemi võimalik vastuolu liidu õigusega saaks tuua automaatselt kaasa selle maksu enda õigusvastasuse liidu õigusest lähtudes. Äärmisel juhul ei kohalda siseriiklikud kohtud siis vajaduse korral tagatist.

88. Seega ei ole vaidlusalune maks minu arvates EA artikliga 191 vastuolus.

89. Kolmandaks peavad liikmesriigid EÜ artikli 192 teise lõigu kohaselt hoiduma meetmetest, mis võiksid kahjustada Euratomi asutamislepingu eesmärkide saavutamist. Asutamislepingu eesmärkide hulgast viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus oma taotluses konkreetsemalt EA artikli 2 punktis d nimetatud eesmärgile tagada, et kõiki kasutajaid ühenduses varustataks tuumkütusega regulaarselt ja õiglaselt.

90. Nagu ma aga juba märkisin, ei ole vaidlusalune maks seotud mitte tuumkütusega varustamise, vaid selle kasutamisega. Muide, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus isegi märgib, on EA artikli 2 punktis d nimetatud eesmärki konkretiseeritud EA artiklis 52. Selles viimases artiklis on nähtud lisaks ette, et asutatakse agentuur, mille peamine ülesanne on just tagada varustamine ja millel on keelatud eelistada teatavaid kasutajaid. Vaidlusalusel maksul ei ole ilmselgelt seda toimet.

91. Üldiselt on ühendusele EA artiklis 1 antud üldine ülesanne luua tuumatööstuse kiireks tekkeks ja arenguks vajalikud *tingimused*. Meetmed, mis selle ülesande täitmiseks võtta tuleb, on loetletud EA artiklis 2. Euratomi asutamislepingus ei ole kusagil liikmesriikidelt nõutud tuumaenergiatööstuse, veel vähem igasugustest maksudest vabastatud tuumaenergiatööstuse loomist või arendamist.

92. Arvan seega, et tuumkütuse suhtes kohaldatav maks, millega maksustatakse selle kütteaine kasutamist elektrienergia tootmiseks, ei ole Euratomi asutamislepingu sätetega vastuolus.

Ettepanek

93. Eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Finanzgericht Hamburgi eelotsuse küsimustele järgmiselt.

1. Siseriiklikul kohtul on õigus esitada ELTL artikli 267 alusel eelotsusetaotlus ka siis, kui liikmesriigis on pooleli menetlus, mille raames kontrollitakse nende siseriiklike õigusnormide vastavust põhiseadusele, mille alusel põhikohtuasjas vaadeldav üksikotsus tehti.
2. Tuumkütuse aktsiis, millega maksustatakse selle küttaaine elektrienergia tootmiseks kasutamine, ei ole vastuolus nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiiviga 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, ja nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ.
3. Asjaolu, et põhikohtuasjas vaadeldavat maksu kohaldatakse ainult ettevõtjate suhtes, kes toodavad kaubanduslikel eesmärkidel elektrienergiat tuumkütuse abil, ei kujuta endast riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seega ei ole vaja analüüsida, kas ettevõtja võib niisuguse abi vaidlustada, et taotleda maksuvabastust.
4. Niisugune maks ei ole vastuolus ka Euratomi asutamislepingu sätetega.