



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

2. juuni 2016*

Eelotsusetaotlus — Kaudsed maksud — Aktsiisid — Direktiiv 2008/118/EÜ — Aktsiiside sissenõutavus — Artikli 7 lõige 2 — Mõiste „aktsiisikauba väljumine aktsiisi peatamise korra alt“ — Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine — Direktiiv 2003/96/EÜ — Artikli 14 lõike 1 punkt a — Energiatoodete kasutamine elektri tootmiseks — Maksulaos asuvate energiatoodete ost ja edasimüük vahendajast ostja poolt — Energiatoodete vahetu tarnimine ettevõtjale elektri tootmise eesmärgil — Maksudokumentides vahendajast ostja toodete „saajaks“ märkimine — Aktsiisivabastuse saamiseks kehtestatud liikmesriigi õiguse nõuete rikkumine — Maksuvabastuse andmisest keeldumine — Tõend toodete kasutamisest aktsiisivabastust võimaldavatel tingimustel — Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-355/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sadi (kõrgeim halduskohus, Bulgaaria) 10. juuli 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. juunil 2014, menetluses

„Polihim-SS“ EOOD

versus

Nachalnik na Mitnitsa Svishtov,

menetluses osales

Okrazhna prokuratura Pleven,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

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

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 28. oktoobri 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

— „Polihim-SS“ EOOD, esindajad: advokaat D. Dobrev, advokaat L. Angelov ja S. Stefanova,

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

- Nachalnik na Mitnitsa Svishtov, esindajad: advokaat V. Tanov ja S. Yordanova ja N. Yotsova-Toteva,
- Bulgaaria valitsus, esindajad: E. Petranova ja D. Drambozova,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Wasmeier ja D. Roussanov,

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

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab 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), artikli 1 lõike 1 punkti a tõlgendamist ja nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (ELT 2003, L 283, lk 51; ELT eriväljaanne 09/01, lk 405), artikli 14 lõike 1 punkti a tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud „Polihim-SS“ EOOD-i (edaspidi „Polihim“) ja Nachalnik na Mitnitsa Svishtovi (Svishtovi tolliameti direktor, Bulgaaria) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Polihimile määratud trahve selle eest, et ta viis maksulaost välja energiatooteid ilma vastavaid aktsiise tasumata.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2003/96

- 3 Direktiivi 2003/96 artiklis 2 on sätestatud:

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

[...]

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

[...]

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.

[...]

4. Käesolevat direktiivi ei kohaldata:

- a) soojusenergia toodangu maksustamise ning CN-koodide 4401 ja 4402 alla kuuluvate toodete maksustamise suhtes;
- b) energiatoodete ja elektrienergia kasutamise suhtes järgmistel otstarvetel:
 - energiatoodete kasutamine muul otstarbel kui mootorikütuse või kütteinena,
 - energiatoodete kahene kasutamine.

Energiatoodete on kahesuguse kasutusega, kui seda kasutatakse nii kütteinena kui ka muul otstarbel kui mootorikütusena või kütteinena. Energiatoodete kasutamist keemilise reduktsiooni jaoks ning elektrolüütilistes ja metallurgilistes protsessides käsitatakse kahesuguse kasutusena,

- elektrienergia kasutamine peamiselt keemilise reduktsiooni jaoks ning elektrolüütilistes ja metallurgilistes protsessides,
- elektrienergia moodustab rohkem kui 50% toote hinnast. Toote hind – kaupade ja teenuste ostude kogusummat koos personalikulude ja põhikapitali kulumiga artiklis 11 määratletud ettevõtte tasandil. See hind arvutatakse ühiku kohta keskmiselt. Elektrienergia hind – elektrienergia tegelikku ostuväärtust või elektrienergia tootmiskulusid, kui seda toodetakse ettevõttes,
- mineraloogilised protsessid.

Mineraloogilised protsessid – protsessid, mis on nimetatud nõukogu 9. oktoobri 1990. aasta määruses (EMÜ) nr 3037/90 (Euroopa Ühenduse majandustegevuse statistilise liigituse kohta) [EÜT 1990, L 293, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 177] NACE nomenklatuuri koodi DI 26 „Muude mittemetallsetest mineraalidest toodete tootmine“ all.

Nende energiatoodete suhtes kohaldatakse artiklit 20.

[...]“

4 Direktiivi 2003/96 artikkel 4 kõlab järgmiselt:

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

2. Käesolevas direktiivis tähendab „maksustamistaseme“ kõiki kinnipeetavaid kaudseid makse (välja arvatud käibemaks), mis arvestatakse otse või kaudselt energiatoodete ja elektrienergia koguse alusel tarbimisse lubamise ajal.“

5 Direktiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

„Kütteinete madalaim maksustamistaseme kehtestatakse alates 1. jaanuarist 2004 I lisa tabeli C kohaselt.“

6 Sama direktiivi artikli 14 lõike 1 punkt a sätestab:

„1. Lisaks sellele, mis on [nõukogu 25. veebruari 1992. aasta] direktiivi 92/12/EMÜ [aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179)]; muudetud nõukogu 20. juuli 2000. aasta direktiiviga

2000/47/EÜ (EÜT 2000, L 193, lk 73; ELT eriväljaanne 02/10, lk 186)] 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. Sellisel juhul ei võeta kõnealuste toodete maksustamist arvesse artiklis 10 sätestatud elektrienergia madalaima maksustamistaseme järgimisel“.

7 Sama direktiivi I lisa tabel C „Kütteinete ja elektrienergia madalaim maksustamistaset“ on esitatud järgmiselt:

	Äriotstarbeline kasutus	Muu kui äriotstarbeline kasutus
[...]	[...]	[...]
raske kütteõli (eurodes 1 000 kg kohta) CN-koodid 2710 19 61--2710 19 69	15	15
[...]	[...]	[...]

Direktiiv 2008/118

8 Direktiivi 2008/118 põhjendused 8 ja 9 sätestavad:

„(8) Kuna siseturu nõuetekohaseks toimimiseks on jätkuvalt vajalik, et aktsiisi sissenõutavuse mõiste ja tingimused oleksid samad kõikides liikmesriikides, tuleb ühenduse tasandil selgitada, millal toimub aktsiisikauba tarbimise lubamine ja kes on aktsiisi maksukohustuslane.

(9) Kuna aktsiis on teatud kaupade tarbimise pealt makstav maks, ei tohiks maksustada neid aktsiisikaupu, mis on teatud asjaoludel hävinud või pöördumatult kahjustunud.“

9 Sama direktiivi artikli 1 lõike 1 punktis a on sätestatud:

„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“.

10 Direktiivi 2008/118 artiklis 4 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis ja selle rakendussätetes kasutatakse järgmisi mõisteid:

1) „volitatud laopidaja“ – füüsiline või juriidiline isik, kellel on liikmesriigi pädevate asutuste luba oma ettevõtlustegevuse käigus toota, töödelda, vallata, vastu võtta või lähendada maksulaos aktsiisi peatamise korra all olevaid aktsiisikaupu;

[...]

11) „maksuladu“ – koht, kus volitatud laopidaja oma ettevõtlustegevuse käigus aktsiisi peatamise korral alusel toodab, töötleb, valdab, võtab vastu või lähetab aktsiisikaupa vastavalt maksulao asukoha liikmesriigi pädevate asutuste kehtestatud tingimustele. “

11 Direktiivi 2008/118 II peatükis asuvas 1. jaos „Aktsiisi sissenõudmise aeg ja koht“ oleva artikli 7 lõiked 1–3 on sõnastatud järgmiselt:

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

2. Käesoleva direktiivi tähenduses on „tarbimisse lubamine“:

a) aktsiisikauba väljumine, sealhulgas eeskirjadevastane väljumine, aktsiisi peatamise korra alt;

b) aktsiisikauba valdamine väljaspool aktsiisi peatamise korda, kui aktsiisikaupa ei ole kohaldatava ühenduse ega siseriikliku õiguse kohaselt aktsiisiga maksustatud;

[...]

3. Tarbimisse lubamise hetkeks loetakse:

a) artikli 17 lõike 1 punkti a alapunktis ii nimetatud juhtudel hetke, mil registreeritud kaubasaaja võtab aktsiisikauba vastu;

b) artikli 17 lõike 1 punkti a alapunktis iv nimetatud juhtudel hetke, mil kaubasaaja võtab aktsiisikauba vastu;

[...]“

12 Direktiivi 2008/118 III peatükis „Tootmine, töötlemine ja valdamine“ asuva artikli 15 lõikes 2 on sätestatud:

„Aktsiisikaupa, millelt on aktsiis maksmata, toodetakse, töödeldakse ja vallatakse maksulaos.“

Bulgaaria õigus

13 Zakon za aktsizite i danāchnite skladove (aktsiiside ja aktsiisiladude seadus, Dv n° 91, 15.11.2005, edaspidi „ZADS“), millega võetakse Bulgaaria õigusesse üle direktiiv 2008/118, sätestab:

„Aktsiisiga maksustatakse:

[...]

3) energiatooted ja elektrienergia;

[...]“

14 Selle seaduse artiklis 4 on sätestatud:

„Käesolevas seaduses kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

14. „Aktsiisist vabastatud lõpptarbija“ – füüsilisest isikust ettevõtja või juriidiline isik, kellel on õigus võtta vastu energiatooteid, mida kasutatakse aktsiisist vabastatud otstarbel aktsiisist vabastamise tõendi alusel, mille ta on saanud.“

15 Kuni 16. juulini 2012 kehtinud redaktsioonis oli ZADS-i artiklis 20 sätestatud:

„1. Aktsiis muutub sissenõutavaks aktsiisikauba tarbimisse lubamise hetkest.

2. „Tarbimisse lubamine“ on:

1) aktsiisikauba väljaviimine aktsiisilaost, välja arvatud juhul, kui kaupa veetakse käesolevas seaduses sätestatud tingimustel ja korra alusel alates väljaviimise hetkest peatamise korra alusel; samuti väikese spetsialiseerunud piiritusetehase ja väikese veinitootja veinipressi aktsiisikauba väljaviimine;

[...]“

16 Alates 17. juulist 2012 kehtinud redaktsioonis on selle seaduse artikli 20 lõige 2 sätestatud järgmiselt:

„2. „Tarbimisse lubamine“ on:

1. Aktsiisikauba väljaviimine aktsiisilaost, välja arvatud juhul, kui kaupa veetakse käesolevas seaduses sätestatud tingimustel ja korra alusel alates väljaviimise hetkest peatamise korra alusel;

[...]“

17 Selle seaduse artikkel 24 sätestab:

„[...]“

2. Aktsiisist vabastatakse järgmised energiatooted:

[...]

3) Energiatooted, mida kasutavad elektrienergia tootmisel isikud, kellele on väljastatud energiaseaduse kohane luba elektrienergia tootmiseks;

[...]

3. Lõike 2 punktide 1–5 järgset vabastust kohaldatakse üksnes aktsiisist vabastatud lõpptarbija suhtes“.

18 ZADS artikli 24 lõige 3 tunnistati kehtetuks alates 17. juulist 2012.

19 Selle seaduse artikkel 24a, mis kehtib alates 17. juulist 2012, sätestab järgmist:

„[...] 1) Energiatoodete vabastamine aktsiisist vastavalt artikli 24 lõike 2 punktidele 1–5 kehtib ainult isikute suhtes, kellele on väljastatud tõend selle kohta, et nad on aktsiisist vabastatud lõpptarbijad.“

20 Selle seaduse artikkel 24e, mis kehtib alates 17. juulist 2012, sätestab:

„1. Tõendi alusel on aktsiisist vabastatud lõpptarbijal õigus võtta vastu aktsiisist vabastatud energiatooteid tõendis nimetatud müügipunktis, kus energiatooteid vastu võetakse, maha laaditakse ja kasutatakse.“

2. Aktsiisist vabastatud lõpptarbija võib vastu võetud energiatooteid kasutada ainult otstarbel, mida on asjaomase müügipunkti jaoks väljastatud tõendil nimetatud.

[...]“

21 Seaduse artikli 33 lõigetes 1 ja 3 (põhikohtuasja faktiliste asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis) on sätestatud:

„[...]“

1. Kütmiseks kasutatud energiatoodete aktsiisimäärad on järgmised:

[...]

2. KN-koodide 2701 19 61 – 2710 19 69 alla klassifitseeritud raskete kütteõlide; KN-koodi 2710 19 99 alla klassifitseeritud muude raskete õlide (välja arvatud määrdeõlid) ja KN-koodide 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2710 91 ja 2710 99 alla klassifitseeritud energiatoodete puhul 50 Bulgaaria leevi 1000 kg kohta;

[...]

3. Lõikes 1 mainitud määrade kohaldamiseks lisatakse tarbimisse lubamise korral aktsiisikaubale dokument, mille vormi määrab ära käesoleva seaduse rakendamismäärus.“

22 ZADS artikli 33 lõikes 4, mis kehtis kuni 16. juulini 2012, oli sätestatud:

„Lõikes 1 mainitud määrasid kohaldatakse, kui kauba tarbimisse lubanud isikul on lõikes 3 mainitud dokument, mida on kinnitanud isik, kes hakkab neid kaupu asjakohasel eesmärgil kasutama, välja arvatud balloonides olev ja kütmiseks kasutatav vedelgaas, mis on välja viidud maksulaost balloonide tagastuskoha lähedal. [...]“

23 Selle seaduse artikli 33 lõikes 4, mis kehtis alates 17. juulist 2012, on sätestatud:

„Lõikes 1 mainitud määrasid kohaldatakse, kui kauba tarbimisse lubanud isikul on lõikes 3 mainitud dokument, mida on kinnitanud isik, kes hakkab neid kaupu asjakohasel eesmärgil kasutama, välja arvatud balloonides olev ja kütmiseks kasutatav vedelgaas, mis on maksulaost välja viidud.“

24 Nimetatud seaduse artikli 112 lõikes 1 on sätestatud:

„Isikule, kes on kohustatud aktsiisi tasuma, kuid jätab selle tasumata, määratakse trahv, mis võrdub tasumata aktsiisi kahekordse summaga, mis ei või olla väiksem kui 500 Bulgaaria leevi.“

25 ZADS-i rakendusmääruse (edaspidi „rakendusmäärus“) artiklis 13 (põhikohtuasja faktiliste asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis) on sätestatud:

„1. Käesoleva seaduse artikli 24 lõike 2 punktides 1, 2, 3, 4 ja 5 mainitud energiatoodete aktsiisivabastust kohaldatakse üksnes sõltumatutele kauplejatele või juriidilistele isikutele, kellele on väljastatud tõend, et nad on aktsiisist vabastatud lõpptarbijad.

[...]

5. Kui energiatoode on integreeritud protsessi, mis on seotud isiklikuks tarbeks või ettevõtluseks kasutatava soojuse tootmisega kas otseselt või levikeskkonna kaudu, loetakse see toode kütmiseks kasutatavaks energiatooteks.

[...]“

26 Rakendusmääruse artiklis 80 on sätestatud:

„1. Aktsiisiga seotud arve väljastavad maksukohustuslased, välja arvatud [ZADS-i] artikli 3 punktides 2 ja 3 mainitud isikud, vastavalt 14. lisas esitatud mudelile. Aktsiisiga seotud arve väljastatakse aktsiisist vabastatud lõpptarbijatele üksnes siis, kui energiatooteid kasutatakse muul otstarbel, kui tõendis märgitud.

[...]

5. Aktsiisiga seotud arve väljastatakse aktsiisikauba tarbimisse lubamise kuupäeval, välja arvatud [ZADS-i] artikli 20 lõike 2 punktides 5, 15, 16, 17 ja 18 esitatud juhtudel.“

27 Rakendusmääruse artiklis 80a on sätestatud:

„1. Kui kohaldatakse [ZADS-i] artikli 33 lõike 1 alusel vähendatud aktsiisimäärasid ja [ZADS-i] artikli 33a lõike 1 järgset määra määrdeõlile, mis sisaldavad oma tehnilise kirjelduse kohaselt erimärgistatud gaasiõli, siis isik, kes kauba tarbimisse lubab, täidab ja väljastab neljas eksemplaris dokumendi vastavalt 14. lisas esitatud mudelile.

2. Esimene eksemplar jääb väljastaja kätte, teine eksemplar jääb aga aktsiisiga seotud arves märgitud saaja kätte. Kolmas ja neljas eksemplar on kaubaga kaasas kuni tarbijani jõudmiseni. Neljas eksemplar jääb kütmiseks kasutatava aktsiisikauba tarbijale. Kolmas eksemplar tagastatakse isikule, kes kauba tarbimisse lubas.

[...]“

28 Rakendusmääruse artikli 82 lõigetes 5 ja 6 on sätestatud:

„5. Aktsiisideklaratsioonile lisatakse aktsiisiga seotud arvete koopia ning 14. lisa alusel koostatud arve seoses energiatoodetega, mis on tarbimisse lubatud eesmärgiga kütmiseks kasutada, välja arvatud need, mis on märgitud [ZADS-i] artikli 33 lõike 1 punktides 5 ja 7 ja mis puudutavad tarbimisse lubatud balloonides olevat ja kütmiseks kasutatavat vedelgaasi, mis on välja viidud maksulaost balloonide tagastuskoha lähedal.

6. Aktsiisideklaratsioonile lisatakse vaid üks koopia aktsiisiga seotud arvetest, mis puudutavad tarbimisse lubatud energiatooteid, mille saaja on aktsiisist vabastatud lõpptarbija, ja mis puudutavad tarbimisse lubatud balloonides olevat ja kütmiseks kasutatavat vedelgaasi, mis on välja viidud maksulaost balloonide tagastuskoha lähedal.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

29 Eelotsusetaotlust ilmneb, et Polihim on volitatud laopidaja, kes haldab tolliladu Lukoviti linnas (Bulgaaria), kus tal on lubatud valmistada energiatooteid ja ladustata neid aktsiisi peatamise korra alusel.

30 Polihimi, Petros Oyl OOD ja TETS Bobov dol EAD vahel sõlmitud kolmepoolse lepingu alusel müüs Polihim raskeid kütteõlisid Petros Oylile, kes müüs need omakorda edasi TETS Bobov dol'ile, kes on Bulgaaria õiguse tähenduses aktsiisist vabastatud lõpptarbija. Polihim tarnis need rasked kütteõlid oma tollilaost vahetult TETS Bobov dol'ile. Eelotsusetaotlusest ilmneb, et TETS Bobov dol kasutas raskeid kütteõlisid elektrienergia tootmiseks direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a tähenduses.

- 31 Polihimi suhtes toimunud maksukontrolli käigus tuvastasid Bulgaaria tolliasutused, et see äriühing oli aktsiisideklaratsioonides, mis olid koostatud maksustamisperioodideks 1.–30. juuni 2012 ning 1.–30. september 2012, deklareerinud, et ta oli Petros Oyli kasuks kaheksal korral lubanud tarbimisse KN-koodi 2710 19 64 alla kuuluvat rasket kütteõli, kuid märkis, et see äriühing ei pidanud selle kohta tasuma mingit aktsiisi, kuna kaup oli mõeldud elektrienergia tootmiseks ZADS-i artikli 24 lõike 2 punkti 3 tähenduses.
- 32 Kuna Polihimi poolt põhikohtuasjas käsitletud kauba saajaks deklareeritud Petros Oyl ei olnud liikmesriigi õiguse tähenduses aktsiisist vabastatud lõpptarbija ja et seetõttu oli nimetatud kauba väljumine Polihimi tollilaost tekitanud aktsiisivõla Polihimile, koostasid Bulgaaria ametiasutused akti, milles tuvastati haldusõigusrikkumine.
- 33 Polihim esitas oma kirjalikud vastuväited selle akti kohta, märkides, et ta tarnis kõnealuse kauba pärast tollilaost väljaviimist vahetult TETS Bobov dol'ile, kes on elektrienergiat tootev äriühing ja kes on aktsiisist vabastatud lõpptarbija staatuses.
- 34 Svishtovi tolliasutuse juhataja 27. mai 2013. aasta otsusega lükati need vastuväited tagasi ja määrati Polihimile trahvid, mis vastasid igale tarbimisse lubamisele ja mis vastasid tasumata aktsiisi kahekordsele summale vastavalt ZADS-i artikli 112 lõikele 1. Trahvide arvutamiseks arvesse võetud aktsiisimäär oli see, mis oli kohaldatav energiatoodetele, mida kasutati muuks otstarbeks kui mootorikütuse või kütteinena.
- 35 Polihim esitas selle otsuse peale kaebuse Rayonen sad de Lukovitile (Lukoviti piirkondlik kohus, Bulgaaria). Nimetatud kohus rõhutas oma otsuses, et põhikohtuasjas käsitletud kaup väljus Polihimi maksulaost ilma, et ta oleks tasunud vastavaid aktsiise, rikkudes nii ZADS-i artikli 20 lõiget 1. Selle kohtu arvates ei omanud tähtsust, et kaup tarniti vahetult TETS Bobov dol'ile, kuna Petros Oyl, kes oli Polihimi enda koostatud maksudokumentides märgitud kui selle kauba saaja, ei olnud aktsiisist vabastatud lõpptarbija. Nimetatud kohus muutis siiski 27. mai 2013. aasta otsust ja vähendas määratud trahvide summat.
- 36 Polihim esitas selle otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse.
- 37 Leides, et tema poolt lahendatavas vaidluses esile kerkinud punktid nõuavad direktiivide 2008/118 ja 2003/96 teatud sätete tõlgendamist, otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 1 punktis a sisalduvat mõistet „energiatoodete tarbimine“ tuleb juhul, kui tegemist on tarbimisse lubatud ja volitatud laopidaja aktsiisilaost väljaviidavate energiatoodetega, mis müüakse äritehingu käigus ostjale, kellel ei ole luba elektrienergia tootmiseks ega tõendit selle kohta, et ta on aktsiisist vabastatud lõpptarbija, ja kui see ostja müüb need tooted edasi kolmandale isikule, kellel on luba elektrienergia tootmiseks, liikmesriigi pädevate asutuste luba aktsiisimaksust vabastatud energiatoodete vastuvõtmiseks ja tõend selle kohta, et ta on aktsiisist vabastatud lõpptarbija, ning kellele volitatud laopidaja energiatooted vahetult tarnib, ilma et need tegelikult läheksid nende ostja valdusse, tuleb tõlgendada nii, et energiatooteid tarbib nende otsene ostja, kes neid konkreetses menetluses tegelikult kasutusele ei võta, või tõlgendada nii, et neid tarbib kolmas isik, kes võtab need tooted tema poolt läbiviidavas menetluses tegelikult kasutusele?
2. Kas direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a sisalduvat mõistet „[energiatooted], mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks“, tuleb juhul, kui tegemist on tarbimisse lubatud ja volitatud laopidaja aktsiisilaost väljaviidavate energiatoodetega, mis müüakse äritehingu käigus ostjale, kellel ei ole luba elektrienergia tootmiseks ega tõendit selle kohta, et ta on aktsiisist vabastatud lõpptarbija, ja kui see ostja müüb need tooted edasi kolmandale isikule, kellel on luba elektrienergia tootmiseks, liikmesriigi pädevate asutuste luba aktsiisimaksust vabastatud energiatoodete vastuvõtmiseks ja tõend selle kohta, et ta on aktsiisist vabastatud lõpptarbija, ning kellele volitatud

laopidaja energiatooted vahetult tarnib, ilma et need läheksid tegelikult nende ostja valdusse, tõlgendada nii, et energiatooted kasutab nende otsene ostja, kes neid teatavas menetluses aktsiisist vabastatud otstarbel tegelikult kasutusele ei võta, või tuleb viidatud mõistet tõlgendada nii, et neid kasutab kolmas isik, kes võtab need tooted tema poolt läbiviidavas menetluses aktsiisist vabastatud otstarbel, nimelt kütmiseks, mis on vajalik näiteks elektrienergia tootmiseks, tegelikult kasutusele?

3. Kas aktsiisi reguleerivate ühenduse õigusaktide põhimõtteid ning eelkõige direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 1 punkti a ning direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a arvestades kuuluvad energiatooted aktsiisiga maksustamisele ja kui vastus on jaatav, siis milline aktsiisimäär on kohaldatav, kas mootorikütuse suhtes kehtiv aktsiisimäär või kütteinena kasutatavate energiatoodete suhtes kehtiv aktsiisimäär, kui on tuvastatud, et asjaomased energiatooted tarniti lõpptarbijale, kellel on siseriikliku õiguse kohaselt ette nähtud load ja kooskõlastused elektrienergia tootmiseks ning tõend selle kohta, et ta on aktsiisist vabastatud lõpptarbija, ja kes võttis kauba volitatud laopidajalt vahetult vastu, kuid kes ei ole kauba esimene ostja?
4. Kas aktsiisi reguleerivate ühenduse õigusaktide põhimõtteid ning eelkõige direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 1 punkti a ning direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a arvestades kuuluvad energiatooted aktsiisiga maksustamisele ja kohaldatav on mootorikütuse suhtes kehtiv aktsiisimäär, kui on tuvastatud, et asjaomaseid energiatooted tarbib ja/või kasutab aktsiisist vabastatud otstarbel, nimelt elektrienergia tootmiseks isik, kellel on siseriikliku õiguse kohaselt ette nähtud load ja kooskõlastused ja kes võttis kauba volitatud laopidajalt vahetult vastu, kuid kes ei ole kauba esimene ostja?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

- 38 Esimese ja teise küsimusega, mida tuleb hinnata koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et aktsiisikauba müük tollilao sees – ilma, et seda kaupa oleks füüsiliselt laost välja viidud – kujutab endast kauba tarbimisse lubamist. Teiseks küsib see kohus, kas direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a koostoimes direktiivi 2008/118 artikliga 7 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi ametiasutuste keeldumine vabastada aktsiisist energiatooted, mis pärast seda, kui volitatud laopidaja müüs need vahendajast ostjale, müüakse selle vahendaja poolt edasi lõpptarbijale, kes täidab liikmesriigi õiguses kehtestatud kõik nõuded nende toodete aktsiisist vabastamise kohta ja kellele volitatud laopidaja need tooted vahetult tarnib oma maksulaost, ja seda pelgalt seetõttu, et kõnealuse laopidaja poolt kauba saajaks deklareeritud vahendaja ei täida neid nõudeid.
- 39 Esmalt tuleb märkida, et põhikohtuasjas käsitletud tooted (st KN-koodi 2710 19 64 alla kuuluvad rasked kütteõlid) kujutavad endast KN-koodi 2710 alla kuuluvaid energiatooted direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 1 punkti b tähenduses ja on maksustatavad selles direktiivis sätestatud tingimustel. Need kujutavad endast ka aktsiisikaupa direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 1 punkti a tähenduses, mille tarbimist maksustatakse otseselt või kaudselt aktsiisiga, mille rakendamise korra see direktiiv kehtestab. Tuleb lisada, et nende toodete sihtotstarve (st elektrienergia tootmine elektrijaamas) ei ole direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b kohaselt selle direktiivi kohaldamisalast välja jäetud.
- 40 Direktiivi 2009/96 artiklist 4 ja artikli 9 lõikest 1 koostoimes selle direktiivi I lisa tabeliga C ilmneb, et rasketele kütteõlile nagu põhikohtuasjas kohaldatakse maksumäära vähemalt 15 eurot 1000 kg kohta.
- 41 Seetõttu tuleb neid raskeid kütteõlilisi maksustada, välja arvatud siis, kui neile kohaldatakse vabastust või maksumäära vähendamist.

- 42 Sellega seoses ilmneb direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktist a, et liikmesriigid vabastavad maksust (tingimustel, mille nad sätestavad selleks, et tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidmist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi) energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks.
- 43 Selles kontekstis on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlused küsimuses, kas Polihimi poolt põhikohtuasjas käsitletud toodete müük vahendajast ostjale, ilma et viimati nimetatu kordagi neid tooteid oma valdusse saaks, kujutab endast nende toodete tarbimisse lubamist direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 2 tähenduses, ja seega, kas nende toodete maksust vabastamise tingimused peavad olema täidetud selle müügi hetkel.
- 44 Sellest tuleneb, et esimesele ja teisele küsimusele vastamiseks – nagu need on käesoleva kohtuotsuse punktis 38 ümber sõnastatud – tuleb esmalt kindlaks määrata, mis hetkel muutuvad aktsiisid sissenõutavaks vastavalt direktiivi 2008/118 artiklile 7, ja teiseks kindlaks määrata, millistel tingimustel direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a käsitletud maksuvabastus antakse.

Mis hetkel muutuvad aktsiisid sissenõutavaks

- 45 Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale tuleb liidu õiguse sätte tõlgendamisel arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa sätte on (kohtuotsus, 26.3.2015, Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 46 Esiteks, mis puudutab direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 1 sõnastust, siis tuleb märkida, et see sätte määratleb sissenõutavuse hetkeks aktsiisikauba tarbimisse lubamise.
- 47 Lisaks ilmneb selle direktiivi artikli 7 lõike 2 punktist a, et selle direktiivi tähenduses on „tarbimisse lubamine“ eelkõige „aktsiisikauba väljumine, sealhulgas eeskirjadevastane väljumine, aktsiisi peatamise korra alt“.
- 48 Tuleb märkida, et direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 2 punkti a lauseosas „aktsiisikauba väljumine [...] aktsiisi peatamise korra alt“ tähendab mõiste „väljumine“ tavatähenduse kohaselt kauba füüsilist väljumist maksulaost, mitte aga selle müüki.
- 49 Teiseks tuleb märkida, et direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 1 ja artikli 7 lõike 2 punkti a selline tõlgendus vastab selle direktiivi eesmärkidele.
- 50 Kuna direktiivi 2008/118 põhjenduse 9 kohaselt on aktsiis tarbimise pealt makstav maks, siis on selles direktiivis kehtestatud, nagu näeb ette direktiivi artikli 1 lõige 1, üldine kord aktsiisile, millega maksustatakse otseselt või kaudselt aktsiisikauba tarbimist, mille hulka kuuluvad eelkõige direktiivi 2003/96 alla kuuluvad energiatooted ja elektrienergia.
- 51 Niisiis, kuna aktsiis on tarbimismaks, mitte aga müügitaks, siis sissenõutavaks muutumise hetk peab olema tarbijale võimalikult lähedal.
- 52 Seega, kuni asjaomased tooted jäävad volitatud laopidaja maksulattu, ei saa seega toimuda tarbimist, ehkki see volitatud laopidaja on kauba ära müünud.
- 53 Kolmandaks tuleb märkida seoses direktiivi 2008/118 kontekstiga, et selle direktiivi artikli 7 lõike 2 punkt a viitab eelkõige hüpoteesile, kui aktsiisikaup väljub eeskirjadevastaselt aktsiisi peatamise korra alt. Kuna mõistet „eeskirjadevastane“ saab mõista üksnes kauba füüsilise väljumisena selle korra alt, siis kinnitab selle mõiste kasutamine nimetatud sättes tõlgendust, et tarbimisse lubamine selle sätte tähenduses toimub hetkel, kui aktsiisikaup füüsiliselt lahkub aktsiisi peatamise korra alt.

- 54 Lisaks tuleneb direktiivi 2008/118 artikli 4 punktist 1 koostoimes selle direktiivi artikli 15 lõikega 2, et aktsiisi peatamise korra all olevat aktsiisikaupa hoiab volitatud laopidaja tollilaos. Sellest tuleneb, et aktsiis ei ole sissenõutav seni, kuni kõnealune kaup on volitatud laopidaja hoiul tema tollilaos, kuna kaup ei saa selles olukorras lugeda aktsiisi peatamise korra alt väljunuks direktiivi 2008/118 artikli 7 lõike 2 punkti a tähenduses.
- 55 Eelnevatest kaalutlustest tuleneb, et direktiivi 2008/118 artikli 7 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et volitatud laopidaja poolt aktsiisikauba müük tollilaos toob kaasa selle tarbimisse lubamise üksnes hetkel, kui kaup lahkub füüsiliselt sellest tollilaost.

Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a käsitletud maksuvabastuse andmise tingimused

- 56 Siinses asjas ei ole vaidlust selles, et põhikohtuasjas käsitletud rasked kütteõlid tarniti Polihimi tollilaost otse TETS Bobov dol'ile, kes on elektriijaama käitav äriühing, kellel on liikmesriigi õiguse alusel luba saada aktsiisist vabastatud energiatooted; ka ei ole vaidlust selles, et neid kasutati elektriijaamas elektrienergia tootmiseks. Siiski, ehkki direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkt a näeb ette elektrienergia tootmiseks kasutatud energiatoodete maksuvabastuse, keeldusid liikmesriigi ametiasutused neid raskeid kütteõlisisid aktsiisist vabastamast, kuna tarnega kaasas olnud maksudokumentides oli saajaks märgitud isik, kes ei vastanud liikmesriigi õiguses sellise vabastuse saamiseks sätestatud tingimustele.
- 57 Sellega seoses tuleb märkida, et direktiiv 2003/96 ei reguleeri küsimust, kuidas tuleb tõendada energiatoodete kasutamist sel eesmärgil, mis tekitab õiguse maksuvabastusele. Vastupidi, nagu ilmneb selle artikli 14 lõikest 1, paneb see direktiiv liikmesriikidele ülesandeks kehtestada nimetatud sättes esitatud maksuvabastuse tingimused, et tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning hoida ära maksudest kõrvalehoidmist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.
- 58 Liikmesriigi õigusest tulenevat nõuet (nagu põhikohtuasjas), mis seab aktsiisist vabastamise tingimuseks, et maksudokumentides oleks saajana märgitud isik, kes täidab liikmesriigi õiguses sätestatud nõuded maksuvabade energiatoodete saamiseks, peab lugema direktiivi 2003/96 artikli 14 lõikes 1 märgitud eesmärgi täitmist võimaldavaks, kuna see võib lihtsustada – nagu väitis ka Bulgaaria valitsus – aktsiisivabastuse kohaldamist, vähendades selliste toodete kasutamise riski, mille puhul ei ole õigust maksuvabastusele.
- 59 Siiski peavad liikmesriigid direktiivi 2003/96 artikli 14 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse saamise tingimuste kehtestamisel järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuulub eelkõige proportsionaalsuse põhimõte (vt analoogia alusel kohtuotsus, 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 60 Siinses asjas ei ole vaidlust selles, et esiteks täitis TETS Bobov dol liikmesriigi õiguses sätestatud tingimused, et saada lõpptarbijana aktsiisist vabastatud energiatooted, ja teiseks kasutas see äriühing põhikohtuasjas käsitletud tooteid elektrienergia tootmiseks, see tähendab eesmärgil, mis annab direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a alusel õiguse maksuvabastuseks.
- 61 Lisaks ei toonud eelotsusetaotluse esitanud kohus välja ühtegi asjaolu, mis võimaldaks järeldada, et põhikohtuasjas käsitletud äritehingud, mille raames toimus raskete kütteõlide järjestikune müük ja nende vahetu tarnimine aktsiisist vabastatud saajale, viidi läbi eesmärgiga aktsiisivabastust pettusega või kuritarvitusega saada.
- 62 Selles olukorras läheb liikmesriigi ametiasutuste keeldumine (sellises olukorras nagu põhikohtuasjas) vabastada aktsiisist rasked kütteõlid pelgalt seetõttu, et volitatud laopidaja poolt deklareeritud kaubasaaja ei ole lõpptarbija, kellele liikmesriigi õigusega on antud luba saada aktsiisist vabastatud energiatooted, ilma et tõendite põhjal kontrollitaks, kas sisulised tingimused, et neid raskeid

kütteõlisid kasutatakse eesmärgil, mis annab õiguse maksuvabastusele, on täidetud hetkel, kui need kütteõlid väljuvad maksulaost, kaugemale sellest, mis on vajalik, et tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning hoida ära maksudest kõrvalehoidmist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi (vt analoogia alusel kohtuotsus, 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29).

- 63 Eelnevat silmas pidades tuleb vastata, et direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a koostoimes direktiivi 2008/118 artikliga 7 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi ametiasutuste keeldumine vabastada aktsiisist energiatooteid, mis pärast seda, kui volitatud laopidaja müüs need vahendajast ostjale, müüakse selle vahendaja poolt edasi lõpptarbijale, kes täidab liikmesriigi õiguses kehtestatud kõik nõuded nende toodete aktsiisist vabastamise kohta ja kellele volitatud laopidaja need tooted vahetult tarnib oma maksulaost; ja seda pelgalt seetõttu, et kõnealuse laopidaja poolt kauba saajaks deklareeritud vahendaja ei ole lõpptarbija, kes liikmesriigi õiguse alusel võib saada aktsiisist vabastatud energiatooteid.

Kolmas ja neljas küsimus

- 64 Võttes arvesse esimesele ja teisele küsimusele antud vastust, ei ole vaja kolmandale ja neljandale küsimusele vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

- 1) Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi (mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ) artikli 7 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et volitatud laopidaja poolt aktsiisikauba müük tollilaos toob kaasa selle tarbimisse lubamise üksnes hetkel, kui kaup lahkub füüsiliselt sellest tollilaost.
- 2) Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ (millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik) artikli 14 lõike 1 punkti a koostoimes direktiivi 2008/118 artikliga 7 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi ametiasutuste keeldumine vabastada aktsiisist energiatooteid, mis pärast seda, kui volitatud laopidaja müüs need vahendajast ostjale, müüakse selle vahendaja poolt edasi lõpptarbijale, kes täidab liikmesriigi õiguses kehtestatud kõik nõuded nende toodete aktsiisist vabastamise kohta ja kellele volitatud laopidaja need tooted vahetult tarnib oma maksulaost; ja seda pelgalt seetõttu, et kõnealuse laopidaja poolt kauba saajaks deklareeritud vahendaja ei ole lõpptarbija, kes liikmesriigi õiguse alusel võib saada aktsiisist vabastatud energiatooteid.

Allkirjad