



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

6. juuni 2018*

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2003/96/EÜ – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Artikli 21 lõige 3 – Maksustatav teokoosseis – Energiatoodete tarbimine energiatooteid tootva ettevõtte territooriumil – Energiatoodete kasutamine muul otstarbel kui mootorikütuse või kütteinena – Lahusti kasutamine kütteinena kivisöetõrva destilleerimise tehases

Kohtuasjas C-49/17

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Østre Landsreti (idapiirkonna apellatsioonkohus, Taani) 27. jaanuari 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 1. veebruaril 2017, menetluses

Koppers Denmark ApS

versus

Skatteministeriet,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud C. G. Fernlund, A. Arabadjiev, S. Rodin ja E. Regan (ettekandja),

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: ametnik R. Schiano,

arvestades kirjalikku menetlust ja 10. jaanuari 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Koppers Denmark ApS, esindaja: *advokat* L. Kjær,
- Taani valitsus, esindaja: C. Thorning, keda abistas *advokat* B. Søes Petersen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Perrin ja R. Lyal, keda abistas *advokat* C. Bachmann,

olles 22. veebruari 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: taani.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb 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 21 lõike 3 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Koppers Denmark ApSi (edaspidi „Koppers“) ja Skatteministeriet (Taani maksuministerium) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimati nimetatud ametiasutus ei rahuldanud Koppersi taotlust saada tagasi ajavahemikus 1. oktoober 2005 kuni 31. detsember 2007 (edaspidi „kõnealune ajavahemik“) lahusti kütteinena kasutamise pealt tasutud energiamaks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2003/96 põhjendustes 2–7, 11, 12, 22 ja 24 on märgitud:
 - „(2) Selliste ühenduse sätete puudumine, millega kehtestatakse elektrienergia ja muude energiatoodete madalaim maksustamistase peale mineraalõlide, võib avaldada negatiivset mõju siseturu nõuetekohasele toimimisele.
 - (3) Siseturu nõuetekohaseks toimimiseks ja ühenduse muu poliitika eesmärkide saavutamiseks on vaja ühenduse tasandil kehtestada suurema osa energiatoodete, sealhulgas elektrienergia, maagaasi ja kivisöe madalaim maksustamistase.
 - (4) Märkimisväärsed erinevused energia maksustamistasemete vahel liikmesriikides võivad kahjustada siseturu nõuetekohast toimimist.
 - (5) Liikmesriikide maksustamistasemete erinevusi saab vähendada, kehtestades ühenduse madalaima maksustamistaseme.
 - (6) [EÜ] [a]sutamislepingu artikli 6 kohaselt tuleb keskkonnakaitse nõuded integreerida ühenduse muu poliitika määratlemisse ja rakendamisse.
 - (7) Ühendus on Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni kliimamuutuste raamkonventsiooni osalisena ratifitseerinud Kyoto protokoll. Energiatoodete ja vajaduse korral elektrienergia maksustamine on üks vahend, mille kaudu saavutada Kyoto protokoll eesmäärke.
- [...]
- (11) Energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistiku rakendamisega seotud maksustamiskord on iga liikmesriigi otsustada. Sellega seoses võivad liikmesriigid otsustada mitte suurendada kogu maksukoormust, kui nad leiavad, et sellise maksustamise erapooletuse põhimõtte rakendamine võiks kaasa aidata nende maksusüsteemi ümberkorraldamisele või uuendamisele, soodustades tegevust, mis parandab keskkonnakaitset ja suurendab tööhõivet.
- (12) Energiahinnad on ühenduse energeetika-, transpordi- ja keskkonnapoliitika seisukohast määrava tähtsusega.

[...]

(22) Ühenduse raamistikku tuleks energiatoodete suhtes kohaldada eriti siis, kui neid kasutatakse kütteinena või mootorikütusena. Maksusüsteemi olemust ja loogikat arvestades tuleb ühenduse raamistiku reguleerimisalast välja jätta kahesuguse kasutusega energiatooted ja tooted, mida kütusena ei kasutata, samuti mineraloogilised protsessid. Samal viisil kasutatavat elektrienergiat tuleks käsitleda samamoodi.

[...]

(24) Liikmesriikidele tuleks anda luba teatavatel juhtudel maksust vabastada või maksustamistaset alandada, kui see ei kahjusta siseturu nõuetekohast toimimist ega too kaasa konkurentsi moonutamist.“

4 Direktiivi artikkel 1 sätestab:

„Liikmesriigid kehtestavad energiatoodete ja elektrienergia maksud vastavalt käesolevale direktiivile.“

5 Sama direktiivi artikkel 2 näeb ette:

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

[...]

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

[...]

4. Käesolevat direktiivi ei kohaldata:

[...]

b) energiatoodete ja elektrienergia kasutamise suhtes järgmistel otstarvetel:

– energiatoodete kasutamine muul otstarbel kui mootorikütuse või kütteinena,

[...]

Nende energiatoodete suhtes kohaldatakse artiklit 20.“

6 Direktiivi artikli 21 lõikes 3 on sätestatud:

„Energiatoodete tarbimist neid tootva ettevõtte territooriumil ei käsitata maksustatava sündmusena juhul, kui tarbimine hõlmab energiatooteid, mis on toodetud kõnealuse ettevõtte territooriumil. Liikmesriigid võivad ka otsustada, et mujal kui kõnealuse ettevõtte territooriumil toodetud elektrienergia ja muude energiatoodete tarbimist ning elektrienergia ja muude energiatoodete tarbimist elektrienergia tootmiseks kütust tootva ettevõtte territooriumil ei käsitata maksustatava sündmusena. [...]“

Taani õigus

7 Kõnealusel ajavahemikul oli kütteinena kasutatud lahusti Taanis maksustatav vastavalt mineraalõlimaksu seaduse (mineralolieafgiftsloven) § 1 lõikele 3, süsinikdioksiidimaksu seaduse (kuldioxidafgiftsloven) § 1 lõike 1 punktile 1 ja väävlmaksu seaduse (svovlafgiftsloven) § 1 lõikele 1.

- 8 Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõige 3 võeti Taani õigusesse üle süsinikdioksiidimaksu seaduse § 7 lõikega 3 ning väävlimaksu seaduse § 8 lõikega 4.
- 9 Kõnealusel ajavahemikul oli süsinikdioksiidimaksu seaduse § 7 lõige 3 sõnastatud järgmiselt:
- „Paragrahvi 2 lõike 1 kohaldamisalasse kuuluvad energiatooted, mida otseselt kasutatakse samaväärses energiatootes, on süsinikdioksiidimaksust vabastatud. See ei kehti mootorikütusena kasutatavate energiatoodete suhtes.“
- 10 Kõnealusel ajavahemikul oli väävlimaksu seaduse § 8 lõige 4 sõnastatud järgmiselt:
- „Paragrahvi 1 kohaldamisalasse kuuluvad energiatooted, mida otseselt kasutatakse samaväärses energiatootes, on väävlimaksust vabastatud. See ei kehti mootorikütusena kasutatavate energiatoodete suhtes.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 11 Koppers toodab oma Nyborgi (Taani) tehastes kivisöetõrva rafineerimise ja destilleerimise teel järgmisi tooteid: kivisöepigi, tahmapigmendi lähteainena süsivesinikku, kreosooti, naftaleeni, NSRi (naftaleeni destilleerimisjääk) ja lahustit. Koppersi põhitoode on kivisöepigi, mis moodustab ligikaudu 45% tema lõpptoodangust. Lahusti tootmine hõlmab Koppersi kogutoodangust umbes 3–4%.
- 12 Koppersi tegevus toimub kahes omavahel ühendatud ja ühisest soojusvarustusest sõltuvas tehases, millest ühes destilleeritakse kivisöetõrva ja teises toodetakse naftaleeni. Kivisöetõrva destilleerimise tehases tekkinud jääke töödeldakse edasi naftaleenitehases ning naftaleeni kõrvalsaadusena valmistatud lahustit kasutatakse kivisöetõrva destilleerimise tehases kütteinena. Lahustit kasutatakse veel ka abikütteinena, et põletada kivisöetõrva destilleerimise tehase ja naftaleenitehase destilleerimisgaasi. Selle põlemise käigus tekkiv soojus kasutatakse neis tehastes omakorda ära.
- 13 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et kõik Koppersi Nyborgi tehastes valmistatud tooted on nõukogu 23. juuli 1987. aasta määruse (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta (EÜT 1987, L 256, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 382) I lisas esitatud kombineeritud nomenklatuuris (edaspidi „KN“) liigitatud vastavalt KNi rubriikidesse 2707 ja 2708 ja et neid võib kütteinena kasutada. Lahusti on siiski ainus Koppersi toodetest, mida ta kasutab kütteinena ja millelt tuleb seetõttu tasuda energiamakse.
- 14 Koppers deklareeris algul lahusti tarbimist kui energiamaksuga maksustatavat, kuid 13. novembri 2008. aasta ja 22. detsembri 2008. aasta kirjades taotles ta kõnealusel ajavahemikul eest tasutud maksu tagasimaksmist, väites, et sellisel viisil tarbimine on maksust vabastatud.
- 15 Taani maksuhaldur (edaspidi „SKAT“) leidis 24. septembri 2010. aasta otsuses, et lahusti kasutamine kütteinena kivisöetõrva destilleerimise tehases ei ole maksust vabastatud, sest lahustit ei kasutatud samaväärses energia tootmisel, kuna toodetavad tooted ei ole maksustatavad.
- 16 Koppers esitas selle otsuse peale kaebuse Landsskatteretile (Taani riiklik maksukomisjon), kes jättis 8. juunil 2015 SKATi otsuse muutmata muu hulgas põhjendusel, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõige 3 ei reguleeri Koppersi poolt lahusti kasutamist kütteinena, kuna lahustit ei kasutatud selle direktiivi kohaldamisalasse kuuluvate energiatoodete tootmiseks.
- 17 Koppers kaebas 7. septembril 2015 Landsskattereti (riiklik maksukomisjon) otsuse edasi Retten i Svendborgi (Svendborgi piirkondlik kohus, Taani), kes leidis, et antud asjas tekib põhimõttelisi küsimusi ja saatis selle seetõttu edasi Østre Landsretile (idapiirkonna apellatsioonikohus, Taani), kes lahendab asja esimese astme kohtuna.

- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul sõltub talle saadetud kohtuasja lahendus sellest, kuidas tõlgendada direktiivi artikli 21 lõiget 3, mille kohta on tekkinud põhjendatud kahtlusi.
- 19 Neil asjaoludel otsustas Østre Landsret (idapiirkonna apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas direktiivi 2003/96 [...] artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et omatoodetud energiatoodete tarbimine teiste energiatoodete tootmiseks on niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas, kus toodetavaid energiatooeteid ei kasutata mootorikütuse ega kütteinena, maksust vabastatud?
2. Kas direktiivi 2003/96 [...] artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid võivad piirata selle maksuvabastuse kohaldamisala selliselt, et see hõlmab üksnes niisuguse energiatooete tarbimist, mida kasutatakse samaväärse energiatooete (s.o energiatooete, mis on maksustatav samuti nagu tarbitav energiatooete) tootmisel?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et energiatoodete tarbimine neid tootva ettevõtte territooriumil teiste energiatoodete tootmiseks kuulub selles sättes ette nähtud maksustatavat teokoosseisu käsitleva erandi kohaldamisalasse, kui sellises olukorras nagu põhikohtuasjas on asjaomase ettevõtte põhitegevusena toodetavad tooted mõeldud kasutamiseks muul otstarbel kui mootorikütuse või kütteinena.
- 21 Tuleb täheldada, et kuigi nimetatud direktiivi artikli 21 lõike 3 esimene lause käsitleb energiatoodete tarbimist neid tootva ettevõtte territooriumil, ei ole selles täpsustatud, milline peaks olema sellise ettevõtte põhitegevuse käigus toodetud lõpptoodete kasutusotstarve.
- 22 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et kui liidu õigusnormi tähttäheleline tõlgendamine ei võimalda hinnata normi täpset ulatust, tuleb kõnealust sätet tõlgendada nii selle eesmärgi kui ka üldise ülesehituse alusel (vt eelkõige 7. septembri 2017. aasta kohtotsus Austria Asphalt, C-248/16, EU:C:2017:643, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 23 Esiteks, mis puudutab direktiivi 2003/96 ülesehitust, siis määratleb direktiivi artikli 2 lõige 1 selle, kuidas aru saada mõistest „energiatooted“ selle direktiivi tähenduses. Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, võib sellega seoses kõiki Koppersi tooteid käsitada vastavalt sellele sättele „energiatoodetena“ ning see äriühing võib seetõttu taotleda nimetatud direktiivi artikli 21 lõikes 3 sätestatud maksustatavat teokoosseisu käsitleva erandi kohaldamist.
- 24 Oluline on siiski märkida, nagu nähtub ka selle direktiivi põhjendusest 22, et liidu seadusandja hinnangul tuleb liikmesriikides energiatoodete suhtes peamiselt kohaldada ühist reguleerivat raamistikku, kui neid tooteid kasutatakse mootorikütuse või kütteinena, ning seega tuleb maksusüsteemi olemust ja loogikat arvestades ühenduse raamistiku reguleerimisalast välja jätta eelkõige energiatooted, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütuse või kütteinena. Niisiis, isegi kui need tooted on hõlmatud mõiste „energiatooted“ määratlusega direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 1 tähenduses, jäetakse need kõnealuse artikli lõike 4 punkti b esimese taande alusel selle direktiivi kohaldamisalast välja, kui need ei ole mõeldud kasutamiseks mootorikütuse või kütteinena (vt selle kohta 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Fendt Italiana, C-145/06 ja C-146/06, EU:C:2007:411, punktid 35 ja 43).

- 25 Nagu väidavad Taani valitsus ja Euroopa Komisjon, nähtub seega direktiivi 2003/96 artikli 2 lõigetest 1 ja 4 koostoimes, et selle direktiivi sätteid kohaldatakse toodetele, mis on nii määratletud selles direktiivis energiatoodetena kui ka kuuluvad selle kohaldamisalasse.
- 26 Liidu seadusandja nägi direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b viimase lause alusel erandina ette, et energiatoodete suhtes, mis jäävad artikli 2 lõike 4 muude sätete alusel selle kohaldamisalast välja, kohaldatakse selle direktiivi artiklit 20. Tuleb siiski sedastada, et samasugune erand ei ole ette nähtud nimetatud direktiivi artikli 21 lõike 3 puhul.
- 27 Nagu nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud teabest, ei kuulu Koppersi põhitegevuse käigus toodetud tooted, kui need ei ole eelkõige nende vastavate omaduste tõttu mõeldud kasutamiseks mootorikütuse või kütteinena, direktiivi 2003/96 kohaldamisalasse. Seega ei saa lahusti kasutamine nende tootmise eesmärgil kuuluda selle direktiivi artikli 21 lõike 3 esimeses lauses osutatud maksustatavat teokoosseisu käsitleva erandi kohaldamisalasse.
- 28 Teiseks, seda tõlgendust kinnitavad direktiiviga taotletavad eesmärgid. Siinkohal tuleb meenutada, et nähes ette energiatoodete ja elektrienergia ühtlustatud maksustamise korra, soovitakse direktiiviga 2003/96 selle põhjenduste 2–7, 11, 12 ja 24 kohaselt saavutada kaks eesmärki: esiteks edendada siseturu nõuetekohast toimimist energiasektoris, vältides eelkõige konkurentsimoonutusi, ja teiseks toetada keskkonnapoliitika eesmarke (vt selle kohta eelkõige 7. septembri 2017. aasta kohtuotsus Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, punkt 26, ja 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punktid 29 ja 34 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Nagu väidab Taani valitsus oma kirjalikes seisukohtades ja nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 52, tekitab see, kui kohaldada direktiivi artikli 21 lõiget 3 „energiatoodete“ tootmisele üksnes direktiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses – olgugi et need tooted on mõeldud kasutamiseks muul otstarbel kui mootorikütuse või kütteinena – lünki nimetatud direktiiviga kehtestatud ühtlustatud maksustamissüsteemi ja aitab kaasa sellele, et niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas jäävad energiatooted, mis üldjuhul on maksustatavad, maksustamata.
- 30 Sellistel asjaoludel laieneks esiteks niisuguste energiatoodete tarbimisele nagu põhikohtuasjas kõne all olev lahusti, mis direktiivi 2003/96 artikli 1 alusel peaks olema maksustatav, sama direktiivi artikli 21 lõikes 3 ette nähtud maksustatavat teokoosseisu käsitlev erand. Teiseks ei kompenseeri nende toodete maksustamata jäämist toodetud energiatoodete hilisem maksustamine, kuna viimased ei ole mõeldud kasutamiseks mootorikütuse või kütteinena.
- 31 Järelikult, kui asuda seisukohale, et nimetatud direktiivi artikli 21 lõiget 3 tuleks sellises olukorras nagu põhikohtuasjas kohaldada, võib see siseturu nõuetekohast toimimist energiasektoris, mis on – nagu meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 28 – üks sellise korra kehtestamisega taotletavaid eesmarke, kahjustada.
- 32 Direktiiviga 2003/96 kehtestatud energiatoodete ühtlustatud maksustamise korra terviklikkus nõuab seega, et selliste toodete tarbimist saab käsitada maksustatavat teokoosseisu käsitleva erandi kohaldamisalasse kuuluvana selle direktiivi artikli 21 lõike 3 esimese lause alusel üksnes siis, kui see toimub selliste toodete tootmise eesmärgil, mis ise kuuluvad maksustamisele seetõttu, et neid kasutatakse mootorikütuse või kütteinena.
- 33 Seda tõlgendust ei sea kahtluse alla Koppersi väide, mille kohaselt on direktiivi 2003/96 artikli 21 lõikes 3 sisalduvat mõistet „energiatooted“ soovitatav tõlgendada üksnes selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 ette nähtud määratluse põhjal keskkonnakaitse ja ressursside kasutamisega seotud põhjustel, kuna see ajendaks ettevõtteid kasutama neid energiatooteid, mida nad on ise tootnud.

- 34 Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 28, on direktiivi 2003/96 eesmärk lisaks siseturu nõuetekohase toimimise edendamisele energiasektoris ka toetada keskkonnapoliitikat. Samas ei saa väita, et nõue, mille kohaselt tuleb direktiivi artikli 21 lõike 3 kohaldamiseks kasutada tooteid mootorikütuse või kütteinena, seda eesmärki eiraks. Vastupidi, nagu näha, ühendas liidu seadusandja selle sätte abil kaks nimetatud direktiiviga taotletavat eesmärki.
- 35 Tuleb märkida, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 teine lause näeb liikmesriikidele ette üksnes võimaluse kaaluda muu hulgas seda, et elektrienergia ja teiste energiatoodete tarbimine energiatoodete tootmiseks – olgugi et tarbitud tooteid ei toodeta ettevõtte territooriumil – ei kujuta endast maksustatavat teokoosseisu.
- 36 Küll aga tuleb kohaldada maksustatavat teokoosseisu käsitlevat erandit selle direktiivi artikli 21 lõike 3 esimese lause alusel siis, kui tarbitud energiatooteid endid toodetakse ettevõtte territooriumil. Sellest tuleneb, et liidu seadusandja kavatses sellise liikmesriikidel lasuva kohustuse kaudu edendada energiatõhususele orienteeritud tootmistingimusi.
- 37 Eelnevat arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et energiatoodete tarbimine need tootnud ettevõtte territooriumil teiste energiatoodete tootmiseks ei kuulu selles sättes ette nähtud maksustatavat teokoosseisu käsitleva erandi kohaldamisalasse, kui sellises olukorras nagu põhikohtuasjas on asjaomase ettevõtte põhitegevusena toodetavad tooted mõeldud kasutamiseks muul otstarbel kui mootorikütuse või kütteinena.

Teine küsimus

- 38 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et energiatoodete tarbimine need tootnud ettevõtte territooriumil teiste energiatoodete tootmiseks ei kuulu selles sättes ette nähtud maksustatavat teokoosseisu käsitleva erandi kohaldamisalasse, kui sellises olukorras nagu põhikohtuasjas on asjaomase ettevõtte põhitegevusena toodetavad tooted mõeldud kasutamiseks muul otstarbel kui mootorikütuse või kütteinena.

Allkirjad