



## Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
MACIEJ SZPUNAR  
esitatud 23. aprillil 2020<sup>1</sup>

**Kohtuasi C-44/19**

**Repsol Petróleo, SA**  
*versus*  
**Administración General del Estado**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus))

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2003/96/EÜ – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Artikli 21 lõige 3 – Energiatooted tootvas ettevõttes kasutatavate energiatoote maksuvabastus – Energiatoodete ja muude toodete üheaegne tootmine

### Sissejuhatus

1. Liidu õiguses on ühtlustatud energiatoote maksustamise põhimõtted ja sätestatud nende maksustamise miinimumtase. Samas ei maksustata energiatooteid, mida kasutatakse teiste energiatoote tootmiseks. Asjakohased õigusaktid on juba olnud Euroopa Kohtu mitme otsuse esemeks<sup>2</sup>. Siiski ei anna need õigusaktid ega Euroopa Kohtu praktika vastust küsimusele, kuidas tuleks käsitleda teiste energiatoote tootmiseks kasutatavaid energiatooteid olukorras, kus sellise tootmise käigus saadakse ka tooteid, mis ei ole energiatooted. Käesolevas kohtuasjas käsitletakse just seda probleemi.

### Õigusraamistik

#### *Liidu õigus*

2. Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoote ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik,<sup>3</sup> artikli 21 lõigetes 1 ja 3 on sätestatud:

„1. Lisaks sellele, mis on ette nähtud maksustatava sündmuse määratlust sisaldavates üldsätetes ja [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] maksmist puudutavates sätetes, nõutakse energiatoodelelt maksu ka käesoleva direktiivi artikli 2 lõikes 3 nimetatud maksustatava sündmuse korral.

<sup>1</sup> Algkeel: poola.

<sup>2</sup> Vaata eelkõige järgmisi kohtuotsuseid: 6. juuni 2018. aasta kohtuotsus Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395); 27. juuni 2018. aasta kohtuotsus Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498) ja 7. novembri 2019. aasta kohtuotsus Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933).

<sup>3</sup> EÜT 2003, L 283, lk 51.

[...]

3. 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. Kui tarbitakse eesmärkidel, mis pole seotud energiatoodete tootmisega, eelkõige sõidukite käitamiseks, käsitatakse seda maksustatava sündmusena“.

### *Hispaania õigus*

3. 28. detsembri 1992. aasta aktsiisimaksuseaduse nr 38/1992<sup>4</sup> (Ley 38/1992, de Impuestos Especiales) artikli 47 lõike 1 punktis b on sätestatud:

„Maksustamisele ei kuulu omatarbimine, mis hõlmab järgmist:

[...]

b) mineraalõlide kasutamine kütusena mineraalõlide tootmise protsessi käigus maksuvabastuse süsteemis“.

### **Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused**

4. Hispaania äriühing Repsol Petr6leo SA (edaspidi „äriühing Repsol“) tegeleb muu hulgas energiatoodete tootmisega toornafta rafineerimise käigus. Selle protsessi käigus tekitab peale energiatoodete mitmesuguseid teisi tooteid, nagu väävel, nafta rasked fraktsioonid, aromaatsed süsivesinikud, samuti veeaur. Need tooted müüakse ja neid kasutatakse keemiatööstuses, osaliselt aga kasutatakse neid uuesti ka tootmisprotsessis.

5. 2. aprillil 2012 tegi Hispaania maksuhaldur äriühingu Repsol kohta otsuse, millega kohustati äriühingut maksma mineraalõlide aktsiisimaksu aastate 2007 ja 2008 eest, kuna äriühing kasutas enda toodetud mineraalõlisisid kütteinena tootmisprotsessis, mille käigus toodeti tooteid, mis ei ole energiatooted. Maksuhalduri hinnangul tuleb tootmisprotsessis kasutatavad mineraalõlid maksustada proportsionaalselt selles protsessis tekkivate muude kui energiatoodetega.

6. Äriühing Repsoli kaebus selle otsuse peale jäi nii haldusmenetluses kui ka esimese astme kohtu menetluses rahuldamata. Need otsused tuginesid eelkõige Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) väljakujunenud praktikale, mille kohaselt energiatoodete omatarbimist ei maksustata ainult selles ulatuses, milles neid kasutatakse teiste energiatoodete tootmiseks. See kohtupraktika on kujunenud õigusnormide alusel, millega on Hispaania õigusesse üle võetud direktiiv 92/81<sup>5</sup>.

7. Äriühing Repsol esitas esimese astme kohtu otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

4 BOE nr 312, 29.12.1992, lk 44305.

5 Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiv 92/81/EMÜ, mis käsitleb mineraalõlidele kehtestatud aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamist (ELT 1992, L 316, lk 12). Direktiiv on kehtetuks tunnistatud ja asendatud direktiiviga 2003/96.

8. Neil asjaoludel otsustas Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et see võimaldab maksustada mineraalõlide aktsiisimaksuga energiatoodete omatarbimise tootja ettevõtte territooriumil osas, milles toodetakse muid kui energiatooteid?

Või vastupidi, kas selle õigusnormi eesmärgiga, milleks on energia lõpptoodete tootmiseks vajalike energiatoodete kasutamise maksuvabastus, on vastuolus viidatud omatarbimise maksustamine osas, milles see viib muude kui energiatoodete saamiseni, isegi juhul, kui sellised tooted saadakse kõrvalsaadusena viisil, mis on tootmisprotsessi käigus vältimatu?“

9. Eelotsusetaotlus laekus Euroopa Kohtule 24. jaanuaril 2019. Oma kirjalikud seisukohad esitasid äriühing Repsol, Hispaania ja Tšehhi valitsus ning Euroopa Komisjon. Äriühing Repsol, Hispaania valitsus ja komisjon olid esindatud ka 4. märtsil 2020 toimunud kohtuistungil.

## Analüüs

10. Käesolevas asjas eelotsuse küsimust esitades püüab eelotsusetaotluse esitanud kohus välja selgitada, kas direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus energiatoodete tootmise protsessis tekib vältimatult toode, mis ei ole energiatoodet, ei loeta energiatoodete kasutamist sellise tootmise jaoks maksustatavaks sündmuseks üleüldse või ainult proportsionaalselt osas, milles sellise protsessi käigus tekivad energiatooted, jättes välja osa, mis vastab teistele tekkinud toodetele.

11. Alustuseks tuleb märkida, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõige 3 on keeruka struktuuriga.

12. Selle esimeses lauses on sätestatud, et maksustatava sündmusena ei käsitata energiatoodete nn omatarbimist ehk nende tarbimist neid tootva ettevõtte territooriumil.

13. Lõike teises lauses lubatakse liikmesriikidel mitte käsitada maksustatava sündmusena mujal kui energiatooted tootva ettevõtte territooriumil toodetud energiatoodete (sh elektrienergia) tarbimist kõnealuses energiatooted tootvas ettevõttes.

14. Lõpuks sätestatakse kolmandas lauses erand, et ülaltoodud sätteid ei kohaldata olukorras, kus energiatooted tarbitakse eesmärkidel, mis pole seotud energiatoodete tootmisega, eelkõige sõidukite käitamiseks.

15. Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 kolmandast lausest saab vastupidi järeldada, et ainult energiatoodete tarbimist energiatoodete tootmiseks ei käsitata (või ei peaks käsitama) maksustatava sündmusena. Sellist järeldust toetab ka kõnealusele õigusnormile eelnenud õigusnormi ehk direktiivi 92/81 artikli 4 lõige 3, milles oli sätestatud, et mineraalõlide kasutamist mineraalõlised tootva ettevõtte territooriumil ei käsitata maksustatava sündmusena, „kui neid kasutatakse [selle] tootmise eesmärgil“. See õigusnorm sisaldas ka direktiivi 2003/96<sup>6</sup> artikli 21 lõike 3 kolmanda lause vastet.

16. Siiski, nagu juba käesoleva ettepaneku sissejuhatuses mainisin, ei ole direktiivi 2003/96 artikli 21 lõikes 3 täpsustatud, kas ja millises ulatuses tuleb maksustatava sündmusena käsitada energiatoodete tarbimist sellise tootmisprotsessi jaoks, mille käigus tekivad korraga nii energiatooted kui ka muud tooted.

17. Tundub, et siin on võimalikud kaks tõlgendusviisi.

<sup>6</sup> Direktiiv 92/81 ei sisaldanud aga sätteid, mis annaks liikmesriikidele sellise loa, nagu on määratletud direktiivi 2003/96 praeguse artikli 21 lõike 3 teises lauses.

18. Ühest küljest, nagu märkis oma tähelepanekutes ka Tšehhi valitsus, võib direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 sõnasõnaline tõlgendus viia järelduseni, et niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas tuleks seda lõiget kohaldada täies ulatuses energiatoodetele, mida Repsol oma tootmisprotsessis kasutab.

19. On ju selles õigusnormis mainitud ainult „energiatoodete tarbimist neid tootva ettevõtte territooriumil“, lõike kolmas lause ei hõlma aga tarbimist „eesmärkidel, mis pole seotud energiatoodete tootmisega“.

20. Nagu aga nähtub eelotsusetaotlusest ja poolte seisukohtadest, siis nafta rafineerimisel kasutatakse energiatooeteid, mis on mõeldud toornafta soojendamiseks selles protsessis vajaliku temperatuurini, täies ulatuses energiatoodete tootmiseks. Samal ajal muude kui energiatoodete saamine on vaid selle protsessi kõrvaline ja vältimatu tagajärg. Nende toodete saamine on energiatoodete tootmise lahutamatu osa ja seetõttu tuleks võtta seisukoht, et kõiki selles tehnoloogilises protsessis kasutatavaid energiatooeteid kasutatakse energiatoodete tootmiseks. Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 sõnasõnaline tõlgendamine tähendaks seega, et ülaltoodud energiatooted kui täies ulatuses energiatoodete tootmiseks kasutatavad energiatooted peaksid samuti kuuluma kõnealuse õigusnormi kohaldamisalasse.

21. Nagu äriühing Repsol on õigesti märkinud, kinnitab direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 sellist tõlgendust Euroopa Kohtu praktika. Euroopa Kohus on nimelt sedastanud, et „täpsemalt võib selle sätte kolmanda lause eitavast sõnastusest järeldada, et selle eesmärk on üksnes välistada erandi kohaldamine energiatoodete tarbimisel, millel puudub igasugune seos energiatoodete tootmisega“ ja et „energiatoodete tarbimist ei saa ainuüksi tarbimismooduse tõttu selle erandi eelisest ilma jätta, kui see aitab kaasa energiatoodete valmistamise tehnoloogilisele protsessile“<sup>7</sup>. Niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas ei saa väita, et tehnoloogilises protsessis kasutatavatel energiatoodetel „puudub igasugune seos energiatoodete tootmisega“, või vastu väielda väitele, et nende tarbimine „aitab kaasa energiatoodete valmistamise tehnoloogilisele protsessile“.

22. Teisest küljest, kuigi selline tõlgendus on vastuvõetav kõnealuse õigusnormi otsese sõnastuse alusel, ei võta see piisavalt arvesse õigusnormi tõlgendamise süsteemseid aspekte<sup>8</sup> ja viiks olukorrani, kus muude kui energiatoodete tootmiseks kasutatavad energiatooted jääksid põhjendamatult maksustamata.

23. Olukorras, kus tootmisprotsessi käigus tekivad nii energiatooted kui ka muud kui energiatooted, tuleb selline protsess lugeda nende kahe kategooria toodete üheaegseks tootmiseks.

24. Seejuures ei ole oluline, et muude kui energiatoodete tootmisel on niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas kõrvaline ja vältimatu iseloom, mis tähendab, et nende tootmine ei ole protsessi eesmärk iseenesest, vaid selle vältimatu tagajärg. Kui tootmisprotsessis saadud toodetel on turuväärtus ja tootja saab need maha müüa, muutuvad need tootja jaoks kaubaks ja seega potentsiaalseks tuluallikaks. Seega kaotab tähtsuse asjaolu, kas nende tootmine on toimunud sihipäraselt või muude toodete tootmise vältimatu tagajärjena. Maksustamise seisukohalt tuleks mõlemat olukorda käsitleda ühtmoodi. Seda nõuab võrdsuse põhimõte ja vajadus tagada aus konkurents. Teisiti oleks see juhul, kui energiatoodete tootmise käigus saadud muudel toodetel oleks vaid tähtsusetu turuväärtus või ei oleks seda üldse ja need kujutaksid endast tootja jaoks vaid kulu. Ma ei jaga siinkohal äriühingu Repsol seisukohta, et otsustava tähtsusega on vaid tootmistevõime „põhieesmärk“. Äritegevus allub õigusele, sh maksuõigusele mitte selle tegevuse kavandatud eesmärgi, vaid selle tegeliku olemuse ja tagajärgede alusel.

7 7. novembri 2019. aasta kohtuotsus Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, punkt 30) (kohtujuristi kursiiv).

8 Liidu õigusnormide tõlgendamise süsteemsete aspektide arvessevõtmist nõuab ka Euroopa Kohtu praktika (vt seoses direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 tõlgendamisega 6. juuni 2018. aasta kohtuotsus Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punkt 22).

25. Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõige 3 võimaldab mitte käsitada energiatoodete tarbimist maksustatava sündmusena vaid ulatuses, milles see tarbimine toimub niisuguste lõpptoodete tootmiseks, mida maksustatakse seetõttu, et neid kasutatakse mootorikütuse või kütteinena<sup>9</sup>.

26. Energiatoodete kasutamist kütteinena tootmisprotsessis aga maksustatakse, kui protsessi lõpptoode ei ole energiatooode või kui see ei ole mõeldud kasutamiseks mootorikütuse või kütteinena.

27. Energiatoodete maksustamata jätmine selles olukorras tähendaks lünka direktiivi 2003/96 alusel sätestatud maksustamissüsteemis, sest energiatooted, mis üldjuhul on maksustatavad, jääksid maksustamata<sup>10</sup>.

28. Nende toodete maksustamata jätmist ei kompenseeri ka nende abil toodetud lõpptoodete maksustamine, sest neid lõpptooteid ei maksustata.<sup>11</sup>

29. Direktiivi 2003/96 alusel kehtestatud maksusüsteemi sidusus nõuab seega tootmisprotsessis kasutatavate energiatoodete maksustamist ulatuses, milles selle protsessi käigus saadakse muid kui energiatooteid.

30. Nagu mainisin käesoleva ettepaneku punktis 21, siis on Euroopa Kohus ühes direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 tõlgendamist käsitlevas kohtuasjas sedastanud, et seda õigusnormi ei kohaldata vaid selliste energiatoodete tarbimisel, millel puudub igasugune seos energiatoodete tootmisega<sup>12</sup>. Teistsugune on olukord energiatoodete ja muude kui energiatoodete üheaegse tootmise korral ühe tehnoloogilise protsessi käigus.

31. Tuleb aga arvestada konteksti, milles Euroopa Kohus ülaltoodud otsuse tegi. Kohtuasi Petrotel-Lukoil puudutas direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 kohaldamist energiatoodetele, mille abil toodeti veeauru, mida omakorda kasutati muu hulgas energiatoodete tootmise protsessis. Selles kontekstis leidis Euroopa Kohus, et kõnealuse õigusnormi kohaldamise tehakse erand vaid olukordades, kus energiatooteid tarbitakse eesmärkidel, mis ei ole seotud energiatoodete tootmisega. Kui neid kasutatakse aga vaheproduktide tootmiseks ja saadud vaheprodukte omakorda kasutatakse energiatoodete tootmiseks, kohaldatakse kõnealust õigusnormi täies ulatuses. Ei olnud aga kahtlust, et kohtuasja Petrotel-Lukoil esemeks oleva tootmisprotsessi lõpptooteks olid energiatooted.

32. Käesolevas asjas aga on tegemist teistsuguse olukorraga, nimelt energiatoodete ja muude kui energiatoodete üheaegse tootmise protsessiga. Seega ei saa järeldusi, mille Euroopa Kohus tegi kohtuasjas Petrotel-Lukoil, kanda automaatselt üle käesolevale kohtuasjale.

33. Käesoleva kohtuasja lähem analoog võiks olla kohtuasi Cristal Union<sup>13</sup>. See kohtuasi puudutas küsimust, kas elektrienergia tootmiseks kasutatavate energiatoodete maksuvabastust, mis on ette nähtud direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a, kohaldatakse ka energiatoodetele, mida kasutatakse nn koostootmisprotsessi käigus korraga nii elektrienergia kui ka soojusenergia tootmiseks.

34. Selles kohtuasjas ei tõlgendanud Euroopa Kohus tegelikult direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3, aga otsus võimaldab pakkuda kasuliku analoogi käesoleva kohtuasjaga, sest kohtuasi puudutas selliste energiatoodete maksuvabastust, mida kasutatakse samal ajal nii maksuvabastusega hõlmatud energia (elektrienergia) kui ka maksuvabastusega mittehõlmatud energia (soojusenergia) tootmiseks. Analoogia on seda enam põhjendatud, et koostootmise mehhanismi aluseks on mõte, et kasulikul ja

9 6. juuni 2018. aasta kohtuotsus Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, punkt 32).

10 6. juuni 2018. aasta kohtuotsus Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, punkt 29).

11 6. juuni 2018. aasta kohtuotsus Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, punkt 30).

12 7. novembri 2019. aasta kohtuotsus Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, punkt 30).

13 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168).

majanduslikult tasuval viisil kasutatakse ära muud liiki energia tootmisel tekkiv energia, mida klassikalise tootmistehnoloogia puhul ei kasutataks ja mis läheks kaotsi. Samamoodi on käesolevas asjas, sest see puudutab muid kui energiatooteid, mille tootmine on energiatoodete tootmise kõrvaline ja vältimatu tagajärg, mis aga kasutatakse ära ja millel on seega turuväärtus.

35. Kohtuasjas *Cristal Union* ei olnud Euroopa Kohtul kahtlusi, et kohustusliku iseloomuga maksuvabastust elektrienergia tootmisel kasutatavatele energiatoodetele kohaldatakse koostootmise suhtes<sup>14</sup>. Samas ei olnud ka kahtlust, et seda maksuvabastust kohaldatakse vaid sellele osale energiatoodetest, mida kasutatakse koostootmisprotsessis elektrienergia tootmiseks, proportsionaalselt selle energiakogusega, mida kasutatakse soojusenergia tootmiseks. Euroopa Kohus tegi sellise otsuse hoolimata asjaolust, et koostootmise tehnoloogilises protsessis kasutatakse tervet selles protsessis kasutatavat energiatoodete kogust nii elektrienergia kui ka soojusenergia tootmiseks. Siin ei saa eristada nende toodete konkreetseid koguseid, mis kuluvad ühe energialiigi tootmiseks<sup>15</sup>.

36. Euroopa Kohus võttis omaks seisukoha, et juhul, kui korraga toodetakse nii tooteid, mis annavad õiguse energiatoodete maksuvabastuseks, kui ka tooteid, mis sellist õigust ei anna, siis tuleb maksuvabastust kohaldada proportsionaalselt vastavalt selles tootmisprotsessis saadud tootekategooriate kogusele.

37. Analoogselt põhimõttest tuleks minu hinnangul lähtuda ka käesolevas kohtuasjas. Olukorras, kus korraga toodetakse energiatooteid ja muid kui energiatooteid, ei käsitata energiatoodete kasutamist selle tootmise jaoks direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 kohaselt maksustatava sündmusena, aga ainult proportsioonis, mis vastab selle protsessi käigus toodetud energiatoodete proportsioonile.

38. Seejuures tuleb märkida, et energiatoodete tootjat, kes on sellises olukorras nagu äriühing *Repsol*, ei kahjusta kuidagi asjaolu, et maksustatakse tema toodetud energiatooded proportsioonis, mis vastab samal ajal toodetud muude kui energiatoodete proportsioonile. Ulatuses, milles energiatooteid kasutatakse energiatoodete tootmiseks, kohaldatakse neile tootjatele täiel määral direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3. Ulatuses, milles toodetakse muid kui energiatooteid, saab nende energiatoodete tarbimiselt makstava maksu otsese maksuna kompenseerida muude kui energiatoodete hinnas, kui need müüakse turul, nagu see toimub kõigi teiste toodetega, mille tootmiseks kasutatakse energiatooteid.

39. Selline lahendus on isegi vajalik ausa konkurentsi säilitamise seisukohalt. Võib ju juhtuda, et muud kui energiatooded, mida toodetakse samal ajal energiatoodetega ühes tehnoloogilises protsessis, konkureerivad toodetega, mida ei toodeta sellises ühendatud tootmisprotsessis, aga mille tootmiseks kasutatakse samuti energiatooteid. Selliseid energiatooteid aga maksustatakse üldistel alustel ja seega tuleks ühendatud tootmise protsessis kasutatavaid energiatooteid käsitleda samasugusel viisil. Asi ei ole ainult toodetes, mida reaalselt toodetakse äriühingu *Repsol* kasutatavas tehnoloogilises protsessis, vaid mis tahes toodetes, mida praegu või tulevikus toodetakse või võidakse toota samal ajal mis tahes energiatoodetega.

40. Seejuures ei ole oluline, et muude kui energiatoodete tootmine on nende teist liiki toodete tootmise kõrvaline ja vältimatu tagajärg, ega ka see, et nende tootmine, näiteks väävli saamine väävlitustamisprotsessis, on tingitud keskkonnakaitsealaste õigusnormide täitmisest. Iga ettevõtja peab kõnealusel valdkonnas äritegevust alustades arvestama selle tegevuse kulude ja piirangutega. Asjaolu, et määratletud energiatoodete tootmise protsessis saadakse paratamatult ka teatavaid tooteid, mis ei ole

14 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, resolutsioon).

15 Vt eelkõige 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, punkt 45), kus Euroopa Kohus analüüsib võimalikke raskusi ühe või teise energialiigi tootmiseks kuluivate energiatoodete proportsiooni arvutamisel.

energiatooted, on seda tüüpi tegevuse üldteada tingimus ja võimalus müüa neid muid tooteid turul sisaldub selle tegevuse majanduslikus arvestuses. Samuti peab selles arvestuses sisalduma tootmises kasutatavate energiatoodete maksustamine proportsioonis, mis vastab saadud muude kui energiatoodete proportsioonile.

41. Ma ei jaga ka äriühingu Repsol seisukohta, mille kohaselt direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 sõnastuse muutmise tõttu võrreldes direktiivi 92/81 artikli 4 lõike 3 sõnastusega tuleks selle tõlgendust muuta.

42. Direktiivi 92/81 artikli 4 lõike 3 esimeses lõigus oli sätestatud, et maksustatava sündmusena ei käsitata mineraalõlide kasutamist neid tootva ettevõtte territooriumil, kui see kasutamine toimub nende õlide tootmisega seotud eesmärgil. Selle lõike teises lõigus täpsustatakse, et kasutamist kõnealuse tootmisega mitteseotud eesmärgil käsitatakse maksustatava sündmusena. Selles õigusnormis eristati kahte mineraalõlide kasutamise juhtumit: mineraalõlide kasutamine tootmisega seotud eesmärgil ja kasutamine eesmärgil, mis ei olnud selle tootmisega seotud. Need olid nii eristavad kui ka ammendavad kategooriad: ei olnud ette näha ei mõlemasse kategooriasse kuuluvat olukorda ega ka kummasegi kategooriasse mittekuuluvat olukorda.

43. Seda ei muuda direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 sõnastus. Selle lõike esimeses lauses, mis on direktiivi 92/81 artikli 4 lõike 3 vaste, on küll jäetud välja tingimus, et tarbimine peab toimuma energiatoodete tootmisega seotud eesmärgil. See tingimus on aga alles kõnealuse õigusnormi kolmandas lauses, mis on direktiivi 92/81 artikli 4 lõike 3 teise lõigu vaste ja on sisuliselt identse sõnastusega. Liidu õigusandja on ilmselt – minu arvates õigesti – leidnud, et selle tingimuse kordamine mõlemas lauses oleks liigne. Et kolmas lause ei hõlma energiatoodete tootmist eesmärkidel, mis ei ole tootmisega seotud, tähendab see paratamatult, et esimene lause hõlmab ainult selle tootmisega seotud juhtumeid. Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 esimese ja kolmanda lause normatiivne sisu on seega sama kui direktiivi 92/81 artikli 4 lõike 3 normatiivne sisu<sup>16</sup>. Midagi ei muuda siin ka direktiivi 2003/96 artikli 21 lõikesse 3 lisatud teine lause, mis ainult laiendab energiatoodete kasutamise selliste juhtumite loendit, mida ei käsitata maksustatava sündmusena. See ei muuda asjaolu, et tarbimine peab toimuma selliste toodete tootmise eesmärgil.

44. Siin ei ole tegemist muudatusega loogikas, millele viitas oma seisukohtades äriühing Repsol. Tema seisukohtade järgi oleks direktiivi 92/81 artikli 4 lõike 3 kohaselt pidanud reegliski olema mineraalõlide omatarbimise maksustamine ja erandiks selle maksuvabastus. Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 kohaselt aga peaks mineraalõlide omatarbimise maksuvabastus olema reegel, nende maksustamine aga – olukorras, kus see tarbimine ei ole seotud selliste toodete tootmisega – erand.

45. Sellise seisukohaga on raske nõustuda. Nii direktiivi 92/81 kui ka direktiivi 2003/96 alusel on loogika üks, nimelt see, et reegliski on maksustamine, kas siis mineraalõlide või energiatoodete maksustamine, nende toodete omatarbimise maksuvabastus on aga erand, mille kohaldamine sõltub tingimusest, et tarbimine peab toimuma selliste toodete tootmisega seotud eesmärgil.

46. Ülalkirjeldatud kaalutlused, eelkõige energiatoodete maksustamise süsteemi sidusus, mis on määratletud direktiivi 2003/96 alusel, ja vajadus kaitsta ausat konkurentsi selliste kaupade turul, mille tootmiseks kasutatakse energiatooteid, eeldavad minu hinnangul selle direktiivi artikli 21 lõike 3 tõlgendamist viisil, mis ulatub kaugemale järeldustest, mida saab teha õigusnormi enda otsesest sõnastusest. Seejuures tuleb märkida, et sõnastus ei anna ühest vastust küsimusele, kuidas oleks õige maksustada energiatooteid, mida kasutatakse energiatoodete ja muude kui energiatoodete üheaegseks tootmiseks. Jutt ei käi siin *contra legem* tõlgendusest, vaid sõnasõnalisest tõlgendusest tulenevate järelduste täiendamise süsteemse tõlgenduse elementidega.

<sup>16</sup> Välja arvatud muidugi direktiivi 2003/96 reguleerimisalaga hõlmatud toodete ulatuse laiendamine.

47. Seoses sellega tuleks direktiivi 2003/96 artikli 21 lõiget 3 tõlgendada nii, et olukorras, kus energiatoodete tootmise protsessis tekib vältimatul viisil toode, mis ei ole energiatoodete, ei loeta energiatoodete kasutamist sellise tootmise jaoks maksustatavaks sündmuseks proportsioonis, mis vastab toodetud energiatoodete proportsioonile.

48. Tuleb veel märkida, et kõnealuse direktiivi artikli 21 lõiget 3 kohaldatakse ainult selliste energiatoodete tootmiseks kasutatavate energiatoodete suhtes, mis on mõeldud kasutamiseks mootorikütuse või kütteinena. Nii ei kohaldata seda lõiget ka energiatoodetele, mida ei kasutata ainult muude kui energiatoodete tootmiseks selle direktiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses, vaid ka selliste toodete tootmiseks, mis küll vastavad seal sisalduvale definitsioonile, aga mille suhtes ei kohaldata direktiivi 2003/96 selle direktiivi artikli 2 lõike 4 punkti b esimese taande kohaselt seetõttu, et need tooted ei ole mõeldud kasutamiseks mootorikütuse või kütteinena. See tuleneb üheselt Euroopa Kohtu praktikast<sup>17</sup>. Seega tuleks energiatoodetena käsitada ainult tooteid, mis on hõlmatud direktiivi 2003/96 alusel kehtestatud maksustamissüsteemiga.

49. Kuna direktiiv 2003/96 ei sisalda sätteid selle direktiivi artikli 21 lõikes 3 reguleeritud energiatoodete proportsiooni määratlemiseks, jääb see liikmesriikide õiguse pädevusse<sup>18</sup>. Seda küsimust käsitleti ka kohtuliku arutelu käigus ja välja võiks tuua järgmised tähelepanekud.

50. Esiteks, ulatuses, milles energiatoodete tootmise protsessi käigus saadud muid kui energiatooted kasutatakse hiljem selles samas tootmisprotsessis (näiteks veeaur), on need vahesaaduseks, mille tootmine annab aluse direktiivi 2003/96<sup>19</sup> artikli 21 lõike 3 kohaldamiseks.

51. Teiseks jagan komisjoni seisukohta, et kõige adekvaatsem viis direktiivi 2003/96 artikli 21 lõikega 3 hõlmatud energiatoodete proportsiooni arvestamiseks on lähtumine eri kategooriate lõpptoodete kogusest, mitte näiteks nende turuväärtusest.

52. Aga nii ei ole minu hinnangul mitte sellepärast, nagu väidab komisjon, et energiatoodete maksu arvestatakse nende toodete koguselt. See maks puudutab energiatooted, mida kasutatakse kütteinena selles tootmisprotsessis, mitte aga tootmise lõpptooted.

53. Meetod, mis põhineb eri kategooriate lõpptoodete koguselisel proportsioonil, võimaldab kõige paremini kajastada energiatoodete osakaalu iga lõpptoodete kategooria tootmises. Vajalik energiatoodete kogus on ju seotud pigem eri lõpptoodete koguse, mitte nende väärtusega.

54. Kuivõrd, nagu märkis õigesti äriühing Repsol, ei ole võimalik täpselt välja arvutada iga üksiku lõpptoodete kategooria tootmiseks kasutatud energiatoodete kogust, sest toornafta rafineerimise protsessis saadakse eri lõpptooted eri temperatuuridel, siis koguline meetod võimaldab minu hinnangul leida eri kategooriate lõpptoodete saamiseks vajalike energiatoodete ligikaudse proportsiooni.

55. See meetod ei takista kasutada liikmesriigi õiguses *de minimis* lävendit, millest väiksem tootmisprotsessis saadud muude kui energiatoodete kogus on nii tähtsusetu, et selle võib tähelepanuta jätta ja kõik tootmisprotsessis kasutatavad energiatooted võivad kuuluda direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 kohaldamisalasse. *De minimis* lävend ei lahenda aga selle sättega hõlmatud energiatoodete proportsiooni arvestamise probleemi olukorras, kus toodetud muude kui energiatoodete kogus ületab seda *de minimis* lävendit.

17 6. juuni 2018. aasta kohtuotsus Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, resolutsioon).

18 Vt sarnane 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punkt 45).

19 Vt 7. novembri 2019. aasta kohtuotsus Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, punkt 28 ja resolutsiooni punkt 1).



## Järeldused

56. Eeltoodud kaalutlusi silmas pidades teen ettepaneku vastata küsimustele, mille Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) Euroopa Kohtule esitas, järgmiselt:

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 olukorras, kus energiatoodete tootmise protsessis tekib vältimatult toode, mis ei ole energiatoode, ei loeta energiatoodete kasutamist sellise tootmise jaoks maksustatavaks sündmuseks sellises proportsioonis, mis vastab toodetud energiatoodete proportsioonile.