



# Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
ATHANASIOS RANTOS  
esitatud 25. jaanuaril 2024<sup>1</sup>

**Kohtuasi C-743/22**

**DISA SUMINISTROS Y TRADING SLU (DISA)**  
*versus*  
**Agencia Estatal de la Administración Tributaria**

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

Eelotsusetaotlus – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Direktiiv 2003/96/EÜ – Artikkel 5 – Mineraalõlide aktsiis – Piirkondlik mineraalõlide aktsiisimäär, mis lisandub riiklikule määrale – Aktsiisimäärade erinevus liikmesriigi territooriumil olenevalt toote tarbimise piirkonnast

## I. Sissejuhatus

1. Eelotsusetaotlus käsitleb direktiivi 2003/96/EÜ<sup>2</sup> artikli 5 tõlgendamist.
2. Eelotsusetaotlus on esitatud DISA Suministros y Trading SLU (edaspidi „DISA“ või „kassaator“) ja Agencia Estatal de la Administración Tributaria (riiklik maksuamet, Hispaania) vahelises kohtuvaidluses, mille ese on kassaatori taotlused tagastada maksud, mis on tasutud teatavas autonoomses piirkonnas mineraalõlide aktsiisile (impuesto especial sobre hidrocarburos) (edaspidi „IEH“) kohaldatava täiendava maksumäära alusel.
3. Käesolev kohtuasi annab Euroopa Kohtule võimaluse selgitada, kas sõltumata direktiiviga 2003/96 kehtestatud madalaimate maksustamistasemete järgimisest näeb nimetatud direktiiv ette ühtse maksustamistaseme kogu liikmesriigi territooriumil või jätab see direktiiv liikmesriikidele kaalutusõiguse kehtestada erinevad aktsiisimäärad samale tootele ja samale kasutusotstarbele olenevalt sellest, millises riigi piirkonnas seda toodet tarbitakse.

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

<sup>2</sup> Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiiv, millega korraldatakse ümber energiatoote ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (ELT 2003, L 283, lk 51; ELT eriväljaanne 09/01, lk 405). Eelotsusetaotluses viidatakse direktiivile 2003/96 üksnes põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis, mis kehtis aastatel 2013–2015, mainimata selle direktiivi hilisemaid muudatusi ja täiendusi.

## II. Õiguslik raamistik

### A. Liidu õigus

#### 1. Direktiiv 2003/96

4. Direktiivi 2003/96 põhjendustes 2–5, 9, 10, 15 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.

[...]

(9) Liikmesriikidele tuleks tagada paindlikkus, mis võimaldab määratleda iga liikmesriigi olusid arvestava poliitika ja seda rakendada.

(10) Liikmesriigid soovivad kehtestada või säilitada erinevaid energiatoodete ja elektrienergia maksustamise viise. Sel eesmärgil tuleks liikmesriikidel lubada kohaldada madalaimat maksustamistaset, arvestades kõiki kinnipeetavaid kaudseid makse, mida nad on otsustanud kohaldada, välja arvatud käibemaks.

[...]

(15) Teatavate asjaolude või püsivate tingimuste korral tuleks anda võimalus kohaldada sama toote suhtes eri liikmesriikides erinevaid maksumäärasid, eeldusel et järgitakse ühenduse madalaimat maksustamistaset ning siseturu- ja konkurentsieeskirju.

[...]

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

5. Direktiivi artiklis 1 on sätestatud:

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

6. Direktiivi artikli 2 lõike 1 punkt b on sõnastatud järgmiselt:

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

[...]

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

7. Direktiivi artiklis 3 on ette nähtud:

„Direktiivi 92/12/EMÜ viiteid mineraalõlile ja aktsiisile käsitatakse mineraalõlide puhul viidetena kõikidele käesoleva direktiivi artiklis 2 nimetatud energiatoodetele ja elektrienergiale ning artikli 4 lõikes 2 nimetatud liikmesriikide kaudsetele maksudele.“

8. Direktiivi 2003/96 artiklis 4 on sätestatud:

„1. Maksustamistasemed, mida liikmesriigid kohaldavad artiklis 2 nimetatud energiatoodete ja elektrienergia suhtes, ei või olla madalamad kui käesoleva direktiiviga ettenähtud madalaim maksustamistase.

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

9. Direktiivi artiklis 5 on ette nähtud:

„Kui järgitakse käesoleva direktiiviga ettenähtud madalaimat maksustamistaset ning see on kooskõlas ühenduse õigusega, võivad liikmesriigid tingimusel, et maksude õigsust kontrollitakse, kohaldada erinevaid maksumäärasid järgmistel juhtudel:

- kui erinevad määrad on otseselt seotud toote kvaliteediga,
- kui erinevad määrad sõltuvad kütteks kasutatava elektrienergia ja energiatoodete tarbimise kogusest,
- järgmistel eesmärkidel: kohalik ühistransport (taksod kaasa arvatud), jäätmete kogumine, relvajõud, riigihaldus, puuetega inimesed, kiirabiautod,
- artiklites 9 ja 10 nimetatud energiatoodete ja elektrienergia äriotstarbelise ja muu kui äriotstarbelise kasutuse vahel.“

10. Direktiivi artiklis 6 on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad käesoleva direktiiviga ettenähtud maksuvabastuse anda või maksustamistaset alandada:

a) otse;

b) erinevate määrade kohaldamise kaudu;

[või]

c) makstes tagasi kogu maksusumma või osa sellest.“

11. Direktiivi artikli 19 lõigetes 1 ja 3 on ette nähtud:

„1. Lisaks eelmiste artiklite sätetele, eriti artiklitele 5, 15 ja 17, võib nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt lubada liikmesriigil kehtestada täiendava maksuvabastuse või -vähenduse teatavatel poliitilistel kaalutlustel.

Liikmesriik, kes soovib sellist meetet rakendada, teatab sellest komisjonile ja esitab talle kogu asjakohase ja vajaliku teabe.

Komisjon vaatab taotluse läbi, võttes muu hulgas arvesse siseturu nõuetekohast toimimist ning vajadust tagada aus konkurents ning ühenduse tervishoiu-, keskkonna-, energeetika- ja transpordipoliitika toimimine.

[...]

3. Kui komisjon leiab, et lõikes 1 nimetatud maksuvabastust või -vähendust ei või enam kohaldada eelkõige ausa konkurentsiga, siseturu toimimise moonutamisega või ühenduse tervishoiu-, keskkonnakaitse-, energeetika- või transpordipoliitikaga seonduvatel kaalutlustel, teeb ta nõukogule asjakohased ettepanekud. Nõukogu teeb nende ettepanekute põhjal ühehäälselt otsuse.“

2. *Direktiiv 2008/118/EÜ*

12. Direktiivi 2008/118/EÜ<sup>3</sup> artikli 1 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

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

a) direktiivis [2003/96] 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.“

<sup>3</sup> Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiv, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12).

## **B. Hispaania õigus**

13. 28. detsembri 1992. aasta aktsiisiseaduse 38/1992 (Ley 38/1992 de Impuestos Especiales) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „aktsiisiseadus“) on artiklis 50 *ter* „Autonoomsete piirkondade maksumäärad“ sätestatud:

„1. Autonoomsed piirkonnad võivad kehtestada piirkondliku mineraalõlide aktsiisi määra selliste asjaomase piirkonna territooriumil tarbitavate toodete täiendavaks maksustamiseks, mille suhtes kohaldatakse punktides [...] osutatud maksumäärasid. Piirkondlikku maksumäära kohaldatakse vastavalt käesoleva seaduse sätetele ning autonoomsete piirkondade rahastamist käsitlevates õigusnormides ette nähtud piirangutele ja tingimustele.

2. Kohaldatav piirkondlik maksumäär on see, mida kohaldatakse autonoomses piirkonnas, mille territooriumil toimub maksustatud toodete lõpptarbimine. Kaup loetakse autonoomse piirkonna territooriumil tarbituks käesoleva artikli tähenduses, kui kaup on vastu võetud ühes järgmistest kohtadest:

[...]“.

14. Aktsiisiseaduse artikkel 50 *ter* kehtis majandusaastatel 2013–2018. See tunnistati alates 1. jaanuarist 2019 kehtetuks 3. juuli 2018. aasta seadusega 6/2018 riigi 2018. aasta üldeelarve kohta (Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018), mille seletuskirjas on muu hulgas märgitud:

„Aktsiiside valdkonnas arvestatakse mineraalõlide piirkondlik maksumäär riikliku aktsiisi määra sisse, et tagada kütteenite ja mootorikütuste turu ühtsus, ilma et see mõjutaks autonoomsete piirkondade ressursse, arvestades ühenduse õiguslikku raamistikku.“

## **III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus**

15. Logistikaettevõtjad CLH, TEPESA ja SECICAR, kelle suhtes kohaldatakse IEHd, esitasid aastate 2013–2015 kohta pöördmaksustamise deklaratsioonid ja kandsid IEH summa üle DISA-le. Viimane tegeleb naftatoodete ostmise, müügi, impordi ja hulgimüügiga.

16. Pärast IEH tasumist taotles DISA maksuhaldurilt CLH, TEPESA ja SECICARi esitatud pöördmaksustamise deklaratsioonide korrigeerimist ning asjaomase autonoomse piirkonna poolt kehtestatud täiendava piirkondliku mineraalõlide aktsiisina tasutud summade (edaspidi „piirkondlik mineraalõlide aktsiisimäär“ või „IEH piirkondlik aktsiisimäär“) tagastamist.

17. DISA väitis oma nõuete põhjendamiseks, et aktsiisiseaduse artiklis 50 *ter* sätestatud ja alates 1. jaanuarist 2013 kehtinud piirkondlik aktsiisimäär on vastuolus liidu õigusega, sest see rikub direktiivi 2003/96 teatavaid sätteid, eelkõige direktiivi artiklit 5, kuna ei vasta selles sättes erinevate maksumäärade kohaldamiseks ette nähtud eranditele ja on vastuolus selle direktiivi eesmärgiga näha ette ühetaoline maksustamine.

18. Maksuhaldur jättis need taotlused rahuldamata, leides, et tema ülesanne ei ole otsustada, kas Hispaania õigusnormid on liidu õigusega vastuolus või mitte.

19. Kassaator esitas taotluse rahuldamata jätmise otsuse peale vaide Tribunal Económico-Administrativo Centralile (keskne maksuasjade vaidekomisjon, Hispaania).

20. Seejärel esitas kassaator vaide rahuldamata jätmise otsuse peale Audiencia Nacionali (üleriigiline kohus, Hispaania) halduskolleegiumile apellatsioonkaebuse, mis jäeti 25. novembri 2020. aasta kohtuotsusega rahuldamata. Kuigi Audiencia Nacional (üleriigiline kohus) märkis, et direktiivi 2003/96 tõlgendamisest tulenevad õiguslikud kahtlused võivad tuua kaasa vajaduse esitada eelotsusetaotlus, jättis Audiencia Nacional (üleriigiline kohus) tasutud summade tagasimaksmise nõude rahuldamata põhjendusel, et DISA ei tõendanud, et ta ei ole neid summasid teistele isikutele edasi kandnud, mis võis tuua kaasa kassaatori alusetu rikastumise.

21. Kassaator esitas Audiencia Nacionali (üleriigiline kohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse Tribunal Supremole (Hispaania kõrgeim kohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et põhikohtuasja lahendus sõltub direktiivi 2003/96 tõlgendamisest, arvestades piirkondlikku mineraalõlide aktsiisimäära. Ta leiab sellega seoses, et nimetatud direktiiv ega Euroopa Kohtu praktika ei anna selle direktiivi artiklile 5 selget tõlgendust küsimuses, kas ja millistel tingimustel on sellega vastuolus liikmesriigi territooriumil energiatoodete ja elektrienergia maksustamisel sama toote suhtes erinevate maksumäärade kehtestamine olenevalt asjaomasest piirkonnast.

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

„Kas [...] direktiivi [2003/96], eelkõige selle artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugune riigisisene õigusnorm nagu [aktsiisiseaduse] artikkel 50 *ter*, millega lubati autonoomsetel piirkondadel kehtestada ühe ja sama toote jaoks piirkonniti erinevad mineraalõlide aktsiisimaksumäärad?“

24. Euroopa Kohtule esitasid kirjalikud seisukohad kassaator, Hispaania valitsus ja Euroopa Komisjon.

#### **IV. Analüüs**

##### ***A. Eelotsuse küsimuse vastuvõetavus***

25. Enne eelotsusetaotluse esitanud kohtu ainsa küsimuse analüüsimist tuleb teha otsus Hispaania valitsuse esitatud vastuvõetamatuse vastuväite kohta.

26. Hispaania valitsus nimelt leiab, et eelotsuse küsimus tuleb tunnistada vastuvõetamatuks, kuna see on hüpoteetiline. Tema väitel ei ole küsimust, kas vaidlusalune riigisisene õigusnorm on liidu õigusega kooskõlas, põhikohtuasja menetlenud kohtutes ega ka eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud kassatsioonkaebuse raames kunagi varem arutatud, kuivõrd see kaebus piirdus esialgu küsimusega, kas kassaatoril on õigus esitada alusetult makstud summade tagasinõudmise taotlus.

27. Sellega seoses tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldatakse liidu õiguse tõlgendamist puudutavate küsimuste puhul, mille liikmesriigi kohus on esitanud sellises õiguslikus ja faktilises kontekstis, mille ta ise on kindlaks teinud ja mille õiguse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu pädevuses, et need küsimused on asjakohased. Euroopa Kohus võib keelduda

liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamast vaid siis, kui on ilmne, et taotletud liidu õigusnormi tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele.<sup>4</sup>

28. Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus otseselt seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kuna see puudutab kassaatori taotlust tagastada IEH piirkondlikule osale vastav ja tema poolt makstud summa, sest piirkondlik osa on väidetavalt vastuolus direktiiviga 2003/96, eelkõige selle artikliga 5. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib lisaks, et põhikohtuasja lahendus sõltub nimetatud direktiivi tõlgendamisest, kuna ta peab tegema sisulise otsuse kassatsioonkaebuse suhtes kohaldatava riigisisese õiguse alusel.<sup>5</sup> Ning lõpuks nähtub eelotsusetaotlusest selgelt – ja Hispaania valitsus ei ole seda vaidlustanud –, et kassaatori esitatud tagastamisnõuded puudutavad ajavahemikku, mil kehtis aktsiisiseaduse artikkel 50 *ter*.

29. Eeltoodut arvestades tuleb Hispaania valitsuse esitatud vastuvõetamatuse vastuväide tagasi lükata.

## **B. Sisu**

30. Oma ainsa eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiiviga 2003/96, eelkõige selle artikliga 5 on vastuolus selline riigisisene õigusnorm nagu aktsiisiseaduse artikkel 50 *ter*, millega lubatakse autonoomsetel piirkondadel kehtestada mineraalõliledele piirkonniti erinevad aktsiisimäärad, isegi kui direktiiviga sätestatud aktsiisi alammäärasid on järgitud.

### *1. Sissejuhatavad märkused*

31. Kõigepealt tuleb märkida, et käesolevat kohtuasja iseloomustab asjaolu, et vaidlusalune liikmesriigi õigusnorm võimaldas igal Hispaania autonoomsel piirkonnal kehtestada mineraalõliledele oma piirkondliku aktsiisimäära, mis lisandus riiklikule aktsiisimäärale.<sup>6</sup>

32. Lisaks, nagu nähtub käesoleva ettepaneku punktis 14 esitatud liikmesriigi õigusraamistiku kirjeldusest, muutis Hispaania valitsus Hispaanias aastatel 2013–2018 kehtinud aktsiisiseaduse artiklit 50 *ter*, tühistades täiendava piirkondliku maksumäära alates 1. jaanuarist 2019.<sup>7</sup> Pärast selle tühistamist kehtestas Hispaania Kuningriik teise autonoomsete piirkondade rahastamise süsteemi, millega nähakse ette ühtne aktsiisimäär kogu riigi territooriumil.<sup>8</sup>

<sup>4</sup> 12. jaanuari 2023. aasta kohtuotsus DOBELES HES (C-702/20 ja C-17/21, EU:C:2023:1, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>5</sup> Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib sellega seoses, et DISA taotles halduskorras IEH piirkondliku aktsiisimäära alusel tasutud maksude tagastamist, väites, et need on liidu õigusega vastuolus, ning et DISA jäi oma taotluse juurde Audiencia Nacionali (üleriigiline kohus) ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses.

<sup>6</sup> Kehtivad liikmesriigi õigusnormid nägid ette kaks maksumäära: esiteks riiklik osa, mille määr oli kogu riigi territooriumil ühtne, ja teiseks täiendav piirkondlik osa, mille määr kehtestas iga autonoomne piirkond oma territooriumil tarbitavatele mineraalõliledele.

<sup>7</sup> Kassaator ja komisjon väidavad, et Hispaania Kuningriik tunnistas aktsiisiseaduse artikli 50 *ter* sätte kehtetuks pärast selle liikmesriigi ja komisjoni vahelist dialoogi, mille käigus viimane teatas oma kahtlustest, kas selline piirkondlikult erinev maksumäär on kooskõlas direktiiviga 2003/96.

<sup>8</sup> Komisjoni seisukohtades on mainitud, et liikmesriigi uute õigusnormide kohaselt kohaldatakse mineraalõliledele ainult üht aktsiisimäära ning tulud jagatakse riigi (42%) ja autonoomsete piirkondade (58%) vahel.

## 2. Direktiiviga 2003/96 kehtestatud ühtlustatud maksustamiskorra põhielemendid

33. Kõigepealt tuleb märkida, et kuna direktiiv 2003/96 näeb ette energiatoodete ja elektrienergia ühtlustatud maksustamise korra, on direktiivi eesmärk, nagu nähtub selle põhjendustest 2–5 ja 24, edendada siseturu nõuetekohast toimimist energiasektoris, vältides eelkõige konkurentsimoonutusi.<sup>9</sup> Kõnealuse direktiivi eesmärk on seega vähendada erinevusi energia maksustamise tasemetel vahel, kuna on nenditud, et tegemist on teguriga, mis kahjustab siseturu nõuetekohast toimimist.<sup>10</sup>

34. Selle eesmärgi saavutamiseks ei ole liidu seadusandja ühtlustanud energiatoodete ja elektrienergia maksustamise eeskirju täielikult, vaid osaliselt, kuna kõnealuse direktiiviga määratakse üksnes kindlaks ühtlustatud madalaim maksustamistase.<sup>11</sup> Seetõttu on kõnealuse direktiivi artikli 4 lõikes 1 ette nähtud, et maksustamistase, mida liikmesriigid kohaldavad direktiivi artiklis 2 nimetatud energiatoodete ja elektrienergia suhtes, ei või olla madalamad kui direktiiviga ette nähtud madalaim maksustamistase.

35. Tunnistades aga nii vajadust jätta liikmesriikidele vajalik paindlikkus riiklikele oludele kohandatud poliitika määratlemisel ja rakendamisel kui ka asjaolu, et direktiivi 2003/96 rakendamise raames kehtestatud süsteemid kuuluvad iga liikmesriigi pädevusse, jättis kõnealune direktiiv liikmesriikidele aktsiisimaksude valdkonnas teatava kaalutusruumi.<sup>12</sup> Kõnealune direktiiv sisaldab seega sätteid (sealhulgas eelkõige artiklid 5, 7 ja 15–19), mis näevad liikmesriikidele ette võimaluse kehtestada teatavatel tingimustel erinevaid maksumäärasid, aktsiisivabastusi või aktsiisimäärasid alandada.<sup>13</sup>

## 3. IEH kooskõla direktiivi 2003/96 artikliga 5

36. Direktiivi 2003/96 artikli 5 kohta tuleb märkida, et selles sättes on loetletud olukorrad, kus liikmesriigid võivad kohaldada sama toote suhtes erinevaid maksumäärasid.

37. Kohe alguses tuleb nentida, et erinevate maksumäärade kohaldamine sama liikmesriigi eri piirkondades ei kuulu *a priori* selles sättes ette nähtud juhtude hulka. Ükski direktiivi artiklis 5 loetletud juhtudest ei näe ette võimalust kohaldada piirkonniti erinevaid aktsiise. Lisaks ei jäta asjaolu, et väljendit „järgmistel juhtudel“ on kasutatud selliste olukordade loetlemisel, mille puhul kõnealuse sätte alusel oleks võimalik kohaldada erinevaid maksumäärasid, mingit kahtlust, et juhud, mil liikmesriigid võivad kohaldada sama toote suhtes erinevaid maksumäärasid, on loetletud ammendavalt.<sup>14</sup> Selline tõlgendus tuleneb ka direktiivi põhjendusest 15, milles on

<sup>9</sup> 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika) ning minu ettepanek kohtuasjas RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punkt 25).

<sup>10</sup> Vt selle kohta direktiivi 2003/96 põhjendus 4 ja kohtujurist Richard de la Touri ettepanek kohtuasjas komisjon vs. Itaalia (mootorikütuse ostutoetus) (C-63/19, EU:C:2020:596, punkt 78).

<sup>11</sup> Vt 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 26).

<sup>12</sup> Vt 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>13</sup> Vt 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 26) ning 14. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia (mootorikütuse ostutoetus) (C-63/19, EU:C:2021:18, punkt 75 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>14</sup> Direktiivi 2003/96 erinevate keeleversioonide lugemine kinnitab, et selle direktiivi artikkel 5 sisaldab ammendavat loetelu juhtudest, mil liikmesriigid võivad kehtestada sama toote puhul erinevaid maksumäärasid. Tuleb märkida, et väljend „järgmistel juhtudel“ selle sätte eri keeleversioonides sisuliselt ei erine, olles saksakeelses versioonis „in den folgenden Fällen“, kreeakeelses versioonis „στις ακόλουθες περιπτώσεις“, ingliskeelses versioonis „in the following cases“ või itaaliakeelses versioonis „nei seguenti casi“.



märgitud, et „[t]eatavate asjaolude või püsivate tingimuste korral tuleks anda võimalus kohaldada sama toote suhtes eri liikmesriikides erinevaid maksumäärasid, eeldusel et järgitakse ühenduse madalaimat maksustamistaset ning siseturu- ja konkurentsieeskirju“<sup>15</sup>.

38. Ka Euroopa Kohtu praktika kinnitab, et direktiivi 2003/96 artiklis 5 esitatud juhtude loetelu on ammendav, kuna selles on sedastatud, et nimetatud säte näeb erinevad maksumäärad ette teatavatel „selles artiklis *ammendavalt loetletud*“ juhtudel.<sup>16</sup>

39. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus õigesti märgib, tuleb siiski nentida, et Euroopa Kohtu senises praktikas, mis käsitleb direktiivi 2003/96, eelkõige selle artiklit 5, ei ole analüüsitud konkreetset küsimust, kas sama toote ja kasutuse suhtes peaksid liikmesriigis kehtima samad aktsiisimäärad.

40. Kuigi komisjon on leidnud kahe liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi raames, et põhikohtuasjas käsitletavatega sarnased piirkonniti erinevad aktsiisimäärad on direktiivi 2003/96 seisukohast vaieldavad,<sup>17</sup> ning pooled on vaielnud selle üle, kas kõnealune direktiiv lubab selliseid piirkondlikke erinevusi või mitte, ei ole Euroopa Kohus selle küsimuse kohta vastavates kohtuotsustes sõnaselget otsust teinud. Nii piirdus Euroopa Kohus otsuses komisjon *vs.* Prantsusmaa nentimisega, et Prantsuse Vabariik oli rikkunud oma kohustusi, kuna ta ei kohandanud oma elektrienergia maksustamise süsteemi ettenähtud tähtaja jooksul direktiiviga 2003/96. Ka kohtuotsuses komisjon *vs.* Itaalia (mootorikütuse ostutoetus) ei pidanud Euroopa Kohus kõnealuses küsimuses seisukohta võtma, kuna ta leidis, et komisjon ei ole väidetavat rikkumist tõendanud.<sup>18</sup>

41. Käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimust on võimalik tõlgendada kahel viisil: esimese tõlgenduse on pakkunud Hispaania valitsus ja selle kohaselt ei ole direktiivi 2003/96 artikliga 5 vastuolus energiatoodetele kohaldatavate piirkonniti erinevate maksumäärade olemasolu, tingimusel et need maksumäärad vastavad nimetatud direktiivis ette nähtud alammääradele; teist tõlgendust toetavad kassaator ja komisjon ja selle kohaselt kehtib direktiivi 2003/96 artiklist 5 tulenev kohustus kohaldada sama toote puhul ühtset maksustamistaset kogu liikmesriigi territooriumil sõltumata selle direktiiviga kehtestatud madalaimate maksustamistasete järgimisest.

42. Järgmistel põhjustel olen seisukohal, et eelistada tuleks viimast tõlgendust.

43. Esiteks tuleb meenutada, et kuigi energiatoodete ja elektrienergia maksustamise valdkond on vaid osaliselt ühtlustatud ning direktiiv 2003/96 tagab liikmesriikidele teatava paindlikkuse ja kaalutlusruumi, et nad saaksid rakendada iga liikmesriigi olusid arvestavat poliitikat, on see kaalutlusruum siiski piiritletud. Sellest järeldub, et liikmesriikidele antud võimalust kehtestada

<sup>15</sup> Kohtujuristi kursiiv.

<sup>16</sup> Vt selle kohta 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus ROZ-ŠWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punkt 29) ja 16. novembri 2023. aasta kohtuotsus Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, punkt 47). Kuigi Euroopa Kohus kasutas 22. detsembri 2022. aasta kohtuotsuse Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030) punktis 23 väljendit „teatavatel selles artiklis *loetletud juhtudel*“, kasutamata sõna „ammendavalt“, kasutas ta seda väljendit taas hiljutise 16. novembri 2023. aasta kohtuotsuse Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892) punktis 47. Kohtujuristi kursiiv.

<sup>17</sup> Vt selle kohta kohtuasjad, milles tehti 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-164/11, EU:C:2012:665) ja 14. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia (mootorikütuse ostutoetus) (C-63/19, EU:C:2021:18).

<sup>18</sup> Siiski nähtub kohtujurist Richard de la Touri poolt selles kohtuasjas esitatud ettepaneku punktis 80 antud hinnangutest, et „poolte (kaasa arvatud Itaalia Vabariigi toetuseks menetlusse astunud Hispaania Kuningriik) vahel ei ole vaidlust selles, et direktiiv 2003/96 kohustab järgima madalaimat maksustamistaset toote ja kasutuskorra kohta ühe ja sama liikmesriigi kogu territooriumil“ (C-63/19, EU:C:2020:596).

erinevaid maksumäärasid, maksuvabastusi või aktsiisivähendusi saab rakendada üksnes direktiivi asjakohastes sätetes ette nähtud tingimusi rangelt järgides. Taolise piiritlese puudumisel kaotaks kõnealune direktiiv mõtte.

44. Direktiivi 2003/96 artikkel 5 ei kujuta endast erandit sellest piiritletuse loogikast, kuna juba selle sätte sõnastusest nähtub seadusandja tahe piiritleda liikmesriikide kaalutlusruumi sama toote suhtes erinevate maksumäärade kohaldamisel, olenemata sellest, kas järgitakse direktiiviga kehtestatud madalaimaid maksustamistasemeid.<sup>19</sup> Seega, vastupidi sellele, mida väidab Hispaania valitsus, ei anna kõnealune direktiiv liikmesriikidele täielikku vabadust kehtestada erinevaid maksumäärasid, tuginedes üksnes asjaolule, et kohaldatav maksumäär on kehtestatud alammäärast kõrgem. Selline tõlgendus võtaks direktiivi 2003/96 artiklilt 5 igasuguse mõtte. Seetõttu nõustun kohtujurist Richard de la Touri poolt tema ettepanekus kohtuasjas komisjon vs. Itaalia (mootorikütuse ostutoetus) (C-63/19, EU:C:2020:596, punkt 82) väljendatud seisukohaga, et liikmesriik võib toote ja kasutuskorra ühtse maksustamise põhimõttest erandeid teha üksnes direktiivis 2003/96 sõnaselgelt loetletud juhtudel.

45. Lisaks tuleb märkida, et artikkel 5 ei ole ainus direktiivi 2003/96 säte, mis lubab maksuküsimustes erinevusi sama liikmesriigi piires. Direktiivi artikkel 19 lubab liikmesriikidel kehtestada erinevaid maksumäärasid täiendavate maksuvabastuste või -vähenduste abil konkreetsetel poliitilistel kaalutlustel, tingimusel et nõukogu, kes teeb komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälsel otsusel, ei ole sellele vastu. Sellega seoses tuleb märkida, et nõukogu on nimetatud sätte alusel juba lubanud kohaldada liikmesriigi konkreetsete piirkondade või tsoonide suhtes teatavaid aktsiisivähendusi.<sup>20</sup>

46. Kui komisjon ja kassaator leiavad, et erineva maksumäära kohaldamiseks konkreetsetes piirkonnas peab liikmesriik tuginema direktiivi 2003/96 artiklile 19 ja taotlema nimetatud sätte alusel luba, siis Hispaania valitsus, võtmata seisukohta loa saamise vajaduse kohta, väidab, et asjaolu, et maksustamistaseme alandamine oli lubatud kõnealuse direktiivi artikli 19 alusel, on iseenesest piisav tõendus, et direktiiv tõepoolest lubab piirkondlikke erinevusi.

47. Kuigi direktiivi 2003/96 artikli 5 sõnastusest ei nähtu selgelt, kas selles sättes ette nähtud loakord hõlmab üksnes olukordi, kus diferentseeritud maksustamine toob kaasa maksuvabastuse või -vähenduse, mis läheb kaugemale madalaimast määrast, või ka selliseid olukordi, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus erinev piirkondlik maksumäär on siiski kõrgem kui madalaim maksustamistaseme, peab liikmesriik igal juhul selleks, et ta saaks asjaomast võimalust kasutada, taotlema nõukogult eelneva loa vastavalt direktiivi artiklile 19, seda aga Hispaania valitsus käesoleval juhul teinud ei ole.

48. Teiseks tuleb analüüsida Hispaania valitsuse esitatud väidet, et aktsiisiseaduse artikkel 50 *ter* kui autonoomsete piirkondade poliitilise autonoomia väljendus, mida tunnustatakse Hispaania põhiseadusega ja mis on kaitstud ELL artikli 4 lõikega 2,<sup>21</sup> põhjendab direktiivi 2003/96 tõlgendamist nii, nagu teeb seda Hispaania valitsus.

<sup>19</sup> Vt selle kohta 16. novembri 2023. aasta kohtuotsus Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, punktid 46 ja 47).

<sup>20</sup> Vt selle kohta nõukogu 18. jaanuari 2011. aasta rakendusotsus 2011/38/EL, millega lubatakse Prantsusmaal vastavalt direktiivi 2003/96/EÜ artiklile 19 kohaldada mootorikütusele erinevaid maksumäärasid (ELT 2011, L 19, lk 13); nõukogu 22. aprilli 2013. aasta rakendusotsus 2013/193/EL, millega lubatakse Prantsuse Vabariigil vastavalt direktiivi 2003/96/EÜ artiklile 19 kohaldada mootorikütusele erinevaid maksumäärasid (ELT 2013, L 113, lk 15), ning nõukogu 8. märtsi 2016. aasta rakendusotsus (EL) 2016/358, millega lubatakse Prantsuse Vabariigil vastavalt direktiivi 2003/96/EÜ artiklile 19 kohaldada mootorikütusena kasutatava bensiini ja gaasiõli suhtes vähendatud maksumäärasid (ELT 2016, L 67, lk 35).

<sup>21</sup> Hispaania valitsus väidab, et kehtestatud süsteem, mis põhineb maksustamise autonoomia ja jagatud vastutuse põhimõttel, annab autonoomsetele piirkondadele pädevuse otsustada teatavate maksude taseme üle ning et IEH piirkondlikust aktsiisimäärast rahastatakse autonoomsete piirkondade ülesandeid, sh oluliste rahvatervise-, hariduse- ja sotsiaalteenuste haldamist.

49. Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et pädevuste jaotus liikmesriigis on kaitstud ELL artikli 4 lõikega 2, mille kohaselt on liit kohustatud austama liikmesriikide rahvuslikku identiteeti, mis on omane nende poliitilistele ja põhiseaduslikele põhistruktuuridele, sealhulgas kohalikule ja piirkondlikule omavalitsusele.<sup>22</sup> Samuti tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et igal liikmesriigil on õigus jaotada pädevust riigisisesele oma äranägemise järgi ning rakendada mitte vahetult kohaldatavaid ühenduse õigusakte meetmete abil, mida võivad võtta nii regionaalsed kui ka kohalikud valitsused, kui selline pädevuse jaotus võimaldab vastavaid ühenduse õigusakte korrektselt rakendada.<sup>23</sup>

50. Siiski tuleb tõdeda, et ükski direktiivi 2003/96 säte, sealhulgas artikkel 5 (isegi kui tõlgendada seda käesoleva ettepaneku punktis 44 välja toodud tähenduses), ei sea kahtluse alla ELL artikli 4 lõike 2 kohaselt tunnustatud põhimõtteid. Kuna direktiiviga on kehtestatud rida sätteid, mis võimaldavad liikmesriikidel teha teatud tingimustel erandeid selles ette nähtud alammääradest, siis järelikult sisuliselt on direktiivi eesmärk mitte üksnes võtta arvesse liikmesriikide maksustamistavasid, vaid ka võimaldada liikmesriikidel rakendada iga liikmesriigi olusid arvestavat poliitikat.<sup>24</sup> Seetõttu leian, et ükski liikmesriik ei saa tugineda ELL artikli 4 lõikega 2 tagatud kaitsele ega viidata eelkõige oma riigi sisemisele korraldusele ja pädevuste jaotusele, et põhjendada liidu õiguse rikkumist. Lisaks ei saa mis tahes erinevat maksustamist piirkondlikul tasandil, sõltumata selle tähtsusest, tõlgendada liikmesriigi rahvusliku identiteedi väljendusena ning see ei saa olla selle alusel tingimusteta põhjendatud. Teisiti saaks see olla üksnes juhul, kui igal autonoomsel piirkonnal oleks põhiseaduse alusel võimalik kehtestada täiesti teistsugune maksustamiskord, mille määrab kindlaks üksnes tema ise.

51. Kolmandaks tuleb märkida, et direktiivi 2003/96 eesmärk on edendada siseturu nõuetekohast toimimist energiasektoris. Kuigi see direktiiv lubab põhimõtteliselt liikmesriigiti erinevaid maksumäärasid (tingimusel, et järgitakse alammäärasid), kahjustaks see, kui liikmesriikidele antaks võimalus mis tahes raamistikuta või kontrollimehhanismita kohaldada oma riigi territooriumil ja riigi eri piirkondades erinevaid maksumäärasid, isegi kui need oleksid kooskõlas alammääradega, siseturu nõuetekohast toimimist, killustades seda veelgi enam ja ohustades seeläbi kaupade vaba liikumist, ning välistada ei saa ka maksupettuse ohtu.

52. Neljandaks on aktsiisi üldist korda käsitleva direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikes 2 ette nähtud, et aktsiisikauba võib maksustada täiendavate kaudsete maksudega. See artikkel koosmõjus direktiivi 2003/96 teatavate sätetega, mis väidetavalt jätavad liikmesriikidele sõnaselgelt võimaluse maksustada elektrienergiat ja energiatooteid ka muude maksudega,<sup>25</sup> võimaldab Hispaania valitsuse arvates nõuda sellist lisamaksu nagu IEH.

53. Tuleb siiski meenutada, et kuigi direktiivi 2008/118 artikli 1 lõige 2 jätab liikmesriikidele võimaluse maksustada aktsiisikaup lisaks aktsiisile täiendavate kaudsete maksudega, võib selline maksustamine toimuda ainult juhul, kui täidetud on kaks kumulatiivset tingimust. Ühelt poolt peab sellistel maksudel olema *erieesmärk* ja teiselt poolt peavad need olema kooskõlas aktsiisi või käibemaksu suhtes kohaldatavate liidu maksueeskirjadega maksubaasi määramise, maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta.<sup>26</sup>

<sup>22</sup> 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>23</sup> 16. juuli 2009. aasta kohtuotsus Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>24</sup> Vt selle kohta käesoleva ettepaneku punktid 43–46.

<sup>25</sup> Hispaania valitsus viitab sellega seoses direktiivi 2003/96 põhjendustele 9 ja 10 ning artiklile 4.

<sup>26</sup> 7. veebruari 2022. aasta kohtumäärus Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punktid 21 ja 22).

54. Mis puudutab konkreetsemalt erieesmärgi kriteeriumi, siis tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et kuigi täiendavast maksust saadavat tulu ei ole vaja omistada taotletavale erieesmärgile, peab kõnealune maks siiski selle struktuuri silmas pidades olema kujundatud eelkõige maksustatava valdkonna või maksumäära osas viisil, mis mõjutab maksumaksjate käitumist selliselt, et oleks võimalik saavutada konkreetne eesmärk, millele tuginetakse, näiteks maksustades kõrgemalt asjaomaseid tooteid, et ohjata nende tarbimist, või julgustades kasutama muid tooteid, mille mõju on keskkonnale üldjuhul vähem kahjulik.<sup>27</sup>

55. Euroopa Kohtu käsutuses olevas toimikus sisalduvate andmete põhjal ei ole siiski võimalik kindlaks teha, mil määral on täiendava maksumääraga kogutud tulu mõeldud erieesmärgiks või kas see maks on kujundatud nii, et oleks võimalik saavutada konkreetne eesmärk, millele tuginetakse (juhul, kui selline eesmärk on olemas). IEH puhul ei näi see siiski nii olevat. Nagu nähtub Hispaania valitsuse kirjalikest seisukohtadest, on IEH piirkondlik aktsiisimäär mõeldud autonoomsete piirkondade ülesannete rahastamiseks üldiselt, et kõnealused piirkonnad saaksid seejärel kasutada seda tulu piirkondlikul tasandil omavalitsusüksuste valitud valdkondades.

56. Viieandaks ja viimasena näib, et ühe ja sama liikmesriigi territooriumil piirkonniti erineva maksu kohaldamine on vastuolus Euroopa Kohtu äsjase praktikaga, mis käsitleb direktiivi 2003/96 kohaldamist.<sup>28</sup> Kuigi direktiiv 2003/96 annab liikmesriikidele võimaluse kehtestada erinevaid maksumäärasid, maksuvähendusi ja -vabastusi, nõuab Euroopa Kohtu praktika, et selle direktiivi asjakohaste sätete (sealhulgas artikli 5) alusel liikmesriikidele antud kaalutlusõigust tuleb teostada liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid ning eelkõige võrdse kohtlemise põhimõtet järgides.<sup>29</sup> See tuleneb lisaks ka kõnealuse direktiivi artikli 5 sõnastusest, mis näeb sõnaselgelt ette, et erinevaid maksumäärasid võib kohaldada, „[k]ui [...] see on kooskõlas [liidu] õigusega“.

57. Sellega seoses tuleb märkida, et võrdse kohtlemise põhimõtte nõuab, et võrreldavaid olukordi ei käsitletaks erinevalt ja erinevaid olukordi ei käsitletaks ühtemoodi, välja arvatud juhul, kui see on objektiivselt põhjendatud.<sup>30</sup> Kui jätta kõrvale hüpotees, et see on objektiivselt põhjendatud – ning see ei näi nii olevat käesolevas kohtuasjas –, ei pruugi kahe samas liikmesriigis mineraalõlisisid tootva maksukohustuslase *a priori* võrreldav olukord olla käsitletud ühtemoodi, kui neile kohaldatakse erinevaid maksustamistasemeid üksnes geograafilise kriteeriumi alusel, ilma et selline kohtlemine oleks objektiivselt põhjendatud.

58. Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu ainsale eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 2003/96, eelkõige selle artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et välja arvatud nimetatud direktiivis ammendavalt ette nähtud juhtudel, on sellega vastuolus liikmesriigi poolt mineraalõlile erineva piirkondliku aktsiisimäära kehtestamine, mille tulemusel kohaldatakse sama toote ja kasutusotstarbe puhul erinevat piirkondlikku maksustamist.

<sup>27</sup> Vt selle kohta 22. juuni 2023. aasta kohtuotsus Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, punkt 46) ja minu ettepanek kohtuasjas f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718, punktid 49–51).

<sup>28</sup> Vt 9. septembri 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt B (valikuline maksuvähendus) (C-100/20, EU:C:2021:716, punktid 31–34).

<sup>29</sup> Vt selle kohta 9. septembri 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt B (valikuline maksuvähendus) (C-100/20, EU:C:2021:716, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika) ning kohtujurist Szpunari ettepanek kohtuasjas Hauptzollamt B (valikuline maksuvähendus) (C-100/20, EU:C:2021:387, punktid 73 ja 74).

<sup>30</sup> 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 9. septembri 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt B (valikuline maksuvähendus) (C-100/20, EU:C:2021:716, punktid 32–34).

## V. Ettepanek

59. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) ainsale eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, eelkõige selle artiklit 5

tuleb tõlgendada nii, et

välja arvatud nimetatud direktiivis ammendavalt ette nähtud juhtudel, on sellega vastuolus liikmesriigi poolt mineraalõlile erineva piirkondliku aktsiisimäära kehtestamine, mille tulemusel kohaldatakse sama toote ja kasutusotstarbe puhul erinevat piirkondlikku maksustamist.