



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

12. veebruar 2015*

Eelotsusetaotlus — Aktsiis — Direktiivid 92/12/EMÜ ja 2008/118/EÜ — Kohaldamisala — Mineraalõlid ja energiatooted — Määrdeõlid, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteeaine — Väljaarvamine — Energiatoodete tarbimiselt sissenõutav aktsiis, mille liikmesriik kehtestab vastavalt ühtlustatud aktsiisi korda reguleerivatele sätetele — Mõiste „piiriületamisega seotud formaalsused” — ELTL artikkel 110 — Ühendusesisesel soetamisel teatud juhtudel lühem maksetähtaeg kui toodete soetamisel siseriiklikult turult

Kohtuasjas C-349/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 5. märtsi 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. juunil 2013, menetluses

Minister Finansów

versus

Oil Trading Poland sp. z o.o.,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president C. Vajda (ettekandja), kohtunikud E. Juhász ja D. Šváby,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 10. juuli 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Minister Finansów, esindaja: W. Bronicki,
- Oil Trading Poland sp. z o.o., esindajad: L. Mazur ja A. Rutkowska,
- Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szaładzińska,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* F. Urbani Neri,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Cordewener ja K. Herrmann,

* Kohtumenetluse keel: poola.

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

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179) artikli 3 lõike 3 ja 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 3 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud vaidluses, mille pooled on Minister Finansów (rahandusminister, edaspidi „minister”) ja Oil Trading Poland sp. z o.o. (edaspidi „OTP”) ning mille ese on Poolas määrdeõlide, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteaine, maksustamine aktsiisiga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 92/12 artikkel 3 sätestas:

„1. Käesolevat direktiivi kohaldatakse ühenduse tasandil järgmistele toodetele, nagu need on määratletud asjaomastes direktiivides:

— mineraalõlid,

[...]

2. Lõikes 1 loetletud kaubale võib kehtestada teisi eriotstarbelisi kaudseid makse, kui need on kooskõlas aktsiisi ja käibemaksu puhul kohaldatavate maksustamiseeskirjadega maksubaasi ning maksu arvutamise, sissenõudmise ja järelevalve kohta.

3. Liikmesriigid jätavad enesele õiguse kehtestada või säilitada makse lõikes 1 nimetatata kaubale tingimusel, et nimetatud maksud ei too liikmesriikide vahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

[...]”.

- 4 Direktiivi 92/12 muutis kehtetuks 1. aprillil 2010 jõustunud direktiiv 2008/118.

- 5 Direktiivi 2008/118 põhjendustes 4 ja 5 on märgitud:

„(4) Aktsiisikaupu võib maksustada muude kaudsete eriotstarbeliste maksudega. [...]

(5) Kaupade vaba liikumise tagamiseks ei tohiks kaupade, mis ei ole aktsiisikaubad, maksustamine tuua kaasa piiriületamisega seotud formaalsusi.”

6 Selle direktiivi artiklis 1 on märgitud:

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

- a) [nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta] direktiivis 2003/96/EÜ[, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, (ELT L 283, lk 51)] nimetatud energiatooted ja elekter;

[...]

2. Liikmesriigid võivad erieesmärkidel maksustada aktsiisikauba täiendavate kaudsete maksudega [...]

3. Liikmesriikidel on õigus maksustada:

- a) tooteid, mis ei ole aktsiisikaup;

[...]

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

7 Direktiivi 2008/118 artikli 34 lõige 2 sätestab:

„Artikli 33 lõikes 3 nimetatud isikud peavad täitma järgmisi eeskirju:

- a) enne kauba lähetamist esitada sihtliikmesriigi pädevatele asutustele deklaratsiooni ja tagama aktsiisi maksmise;
- b) maksta sihtliikmesriigi aktsiisi vastavalt kõnealuses liikmesriigis kehtestatud korrale;
- c) nõustuma mis tahes kontrolliga, mis võimaldab sihtliikmesriigi pädevatel asutustel kindlaks teha, kas aktsiisikaup on tegelikult vastu võetud ja kas sellelt on aktsiis makstud.

[...]”.

8 Direktiivi 2003/96 artikkel 1 sätestab, et liikmesriigid kehtestavad energiatoodete ja elektrienergia maksud vastavalt sellele direktiivile.

9 Nimetatud direktiivi artikli 2 lõiked 1, 4 ja 5 on sõnastatud järgmiselt:

„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,

[...]

5. Käesolevas direktiivis nimetatud kaupade koondnomenklatuuri koodid on komisjoni 6. augusti 2001. aasta määruse (EÜ) nr 2031/2001, millega muudetakse tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühist tollitariifistikku käsitleva nõukogu määruse (EMÜ) nr 2658/87 I lisa, [EÜT L 279, lk 1; edaspidi „koondnomenklatuur”] koodid.

[...]”

10 Määrdeõlid kuuluvad koondnomenklatuuri CN-koodide 2710 19 71-2710 19 99 alla.

11 Direktiivi 2003/96 artikli 20 lõige 1 sätestab, et direktiivi 92/12 kontrolli- ja liikumissätteid hõlmavad üksnes selles lõikes esitatud loetelusse kuuluvaid energiatooteid. Viidatud loetelus ei ole koondnomenklatuuri CN-koodide 2710 19 71-2710 19 99 alla kuuluvaid määrdeõlidsid.

Poola õigus

12 6. detsembri 2008. aasta aktsiisiseaduse (Ustawa o podatku akcyzowym) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (*Dz. U.*, 2011, nr 108, järjekoht 626; edaspidi „aktsiisiseadus”) artikli 1 lõige 1 sätestab:

„Käesolev seadus reguleerib aktsiisikauba ja sõiduautode maksustamist aktsiisiga, edaspidi nimetatud „aktsiis”, aktsiisikauba turustamise korraldust ja märgistamist maksumärkidega.”

13 Vastavalt aktsiisiseaduse artikli 2 lõike 1 punktile 1 ja kõnealuse seaduse lisa nr 1, milles on aktsiisikaupade loetelu, punktile 27 kuuluvad aktsiisikauba hulka muu hulgas CN-koodiga 2710 hõlmatud energiatooted.

14 Nimetatud seaduse artikli 86 lõige 1 näeb ette:

„Energiatooted käesoleva seaduse tähenduses on:

[...]

2) CN-koodide 2701, 2702 ja 2704–2715 alla kuuluvad tooted”.

15 Nimetatud seaduse artikli 89 lõige 1 sätestab:

„Energiatooted, millelt tasutakse aktsiisi, on:

[...]

11) määrdeõlid, muud õlid, mis kuuluvad CN-koodide 2710 19 71–2710 19 99 alla, v.a CN-koodi 2710 19 85 alla kuuluvad tooted (valged õlid, parafiinõli), samuti CN-koodi 2710 19 99 alla kuuluvad plastilised määrdeained – 1 180,00 [Poola zlotti (PLN)] 1000 liitri kohta”.

16 Sama seaduse artikli 40 lõige 6 sätestab:

„Kui artikli 47 lõike 1 punktides 1 ja 5 ei ole sätestatud teisiti, kohaldatakse aktsiisi peatamise korda Poola territooriumil ka muudele aktsiisikaupadele kui need, mis on määratletud käesoleva seaduse lisas 2 ja mis on maksustavad muu aktsiisimääraga kui nullmäär.”

17 Aktsiisiseaduse artikli 21 lõiked 1-3 sätestavad:

„1. Aktsiisi tasumise eest vastutav isik on kohustatud ilma maksuasutuse meeldetuletuseta:

[...]

2) arvutama aktsiisisumma ja kandma selle pädeva tolliasutuse kontole

— igakuiselt maksukohustuse tekkimise kuule järgneva kuu 25. päevaks, kui erinormis ei ole sätestatud teisiti.

2. Kui kohaldatakse aktsiisi peatamise korda, on aktsiisi tasumise eest vastutav isik kohustatud ilma maksuasutuse meeldetuletuseta:

[...]

2) arvutama aktsiisisumma ja kandma selle pädeva tolliasutuse kontole

— igakuiselt maksukohustuse tekkimise kuule järgneva kuu 25. päevaks alates aktsiisi peatamise korra kohaldamise lõppemisest.

3. Lõikeid 1 ja 2 ei kohaldata:

1) kui aktsiisi tasumise eest vastutav isik on kohustatud esitama lihtsustatud deklaratsiooni ja arvutama ning kandma aktsiisisumma üle artikli 78 lõike 1 punktis 3 nimetatud juhtudel;

[...]”.

18 Selle seaduse artikli 78 lõiked 1 ja 3 sätestavad:

„1. Kui aktsiisi tasumise eest vastutav isik soetab majandustegevuseks Poolas ühendusesiseselt aktsiisikaupa, mille eest on aktsiis tasutud mõnes liikmesriigis, on ta kohustatud:

1) enne aktsiisikauba importi Poola territooriumile esitama pädevale tolliasutuse juhatajale deklaratsiooni kavandatava ühendusesisese soetamise kohta ja tagatise aktsiisi maksmise tagamiseks;

2) tegema lihtsustatud saatedokumendile aktsiisikauba vastuvõtmise kohta märke ja lisama tagasisaatmiseks ette nähtud lihtsustatud saatedokumendile kinnituse aktsiisi maksmise tagamiseks tagatise esitamise ja/või aktsiisi tasumise kohta Poolas;

3) esitama ilma maksuasutuse meeldetuletuseta pädevale tolliasutuse juhatajale ette nähtud vormi kohase lihtsustatud deklaratsiooni ja arvutama tasumisele kuuluva aktsiisisumma ja tasuma selle Poolas pädeva tolliasutuse kontole hiljemalt kümnendal päeval maksukohustuse tekkimise päevast arvates;

4) pidama ühendusesiseselt soetatud aktsiisikauba kohta raamatupidamisarvestust.

[...]

3. Lõike 1 punktid 1, 3 ja 4 on analoogia alusel kohaldatavad aktsiisikauba ühendusesisese soetamise juhtudele, mida ei ole nimetatud käesoleva seaduse lisa 2 ja mis on Poolas maksustatavad muu määraga kui nullmäär.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 19 OTP müüb koondnomenklatuuri CN-koodide 2710 19 71–2710 19 99 alla kuuluvaid määrdeõlisid, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteaine. OTP soetab neid määrdeõlisid ühendusesiselt ja müüb need edasi Poolas.
- 20 OTP esitas 10. aprillil 2009 Poola maksuõiguse tõlgendamise taotluse, mis puudutas muu hulgas küsimust, kas määrdeõlisid maksustatakse aktsiisiga. 23. aprilli 2010. aasta kirjalikult esitatud tõlgenduses vastas ministri nimel tegutsev Bydgoszcz'i (Poola) maksukoja direktor sellele küsimusele jaatavalt.
- 21 Olles saanud selle tõlgenduse peale esitatud kaebuse, tuvastas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Szczecini vojevoodkonna halduskohus), et Euroopa Liidu ühtlustatud aktsiisi kord ei ole kohaldatav määrdeõlidele, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteaine, ja et Poola õigusnormid, mille alusel tuleks nendelt toodetelt aktsiisi tasuda, ei ole kohaldatavad.
- 22 Minister esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjny'le (kõrgeim halduskohus) ning see kohus leidis, et kohtuotsusest Fendt Italiana (C-145/06 ja C-146/06, EU:C:2007:411) tuleneb, et määrdeõlid, mida ei maksustata ühtlustatud aktsiisiga, on muud tooted kui need, mida on mõeldud direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 1 esimeses taandes, mistõttu vastavalt selle artikli 3 lõike 3 esimesele lõigule jäätavad liikmesriigid enesele õiguse kehtestada või säilitada makse neile toodetele tingimusel, et nimetatud maksud ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.
- 23 Kuid eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et see kohtuotsus ei vasta küsimusele, kas viidatud määrdeõlide tarbimisele võib kohaldada aktsiisi vastavalt ühtlustatud aktsiisi korrale, see tähendab kohaldada nendele kaupadele, kui neid soetatakse ühendusesiselt, samu kohustusi ja formaalsusi, mida tuleb kohaldada selle korra kohaldamisalasse jäävatele kaupadele.
- 24 Selle kohta toonitab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Poolas saab muust liikmesriigist pärit määrdeõlisid, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteaine, soetada kahe korra alusel. Esiteks võib vastavalt aktsiisiseaduse artikli 40 lõikele 6 kohaldada nende suhtes aktsiisi peatamise korda, mis eeldab rangete haldusformaalsuste täitmist, muu hulgas registreeritud kaubasaaja staatuse omandamist ja kauba ladustamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul kaasnevad aktsiisilao avamise ja käigushoidmisega kulukad kohustused, mis asetab tihti kõige väiksemad määrdeõlisid ühendusesiselt soetavad ettevõtjad olukorda, kus neil on tegelikult võimatu neid kohustusi täita; samuti kaasnevad täiendavad kulud teise ettevõtja aktsiisilao teenuse kasutamise. Seetõttu on need ettevõtjad ebasoodsamas olukorras võrreldes määrdeõlide siseriiklikul turul tegutsevate isikutega.
- 25 Teiseks, aktsiisiseaduse artikli 78 lõike 3 kohaselt tuleb nimetatud kauba ühendusesisesel soetamisel vastavalt aktsiisi tasumise korrale täita selle seaduse artikli 78 lõikes 1 sätestatud kohustusi. Viidates kohtuotsustele Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33) ja Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312), küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas kohustusi enne kauba importi ühendusesisene soetamine deklareerida ja esitada aktsiisi tasumise tagatis tuleb käsitada piiriületamisega seotud formaalustena direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 3 ja direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 3 teise lõigu tähenduses. Ta kahtleb selles, kas neid kohustusi saab pidada niisuguseks, mis tagavad aktsiisi tasumise, kuna seda eesmärki on võimalik saavutada nimetatud seaduse artikli 78 lõikes 1 kehtestatud muude kohustuste täitmisega,

nagu kohustus esitada lihtsustatud deklaratsioon, arvutada ja tasuda aktsiis kümne päeva jooksul alates maksukohustuse tekkimise päevast ning pidada raamatupidamisarvestust ühendusesiseselt soetatud aktsiisikauba kohta.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et aktsiisiseaduse artikli 21 lõike 1 punkti 2 ja artikli 78 lõike 1 punkti 3 kohaselt on aktsiisi maksetähtajad erinevad olenevalt sellest, kas määrdeõli soetatakse siseriiklikult turult või ühendusesiseselt vastavalt aktsiisi tasumise korrale, kusjuures see erinevus võib olla ELTL artikliga 110 vastuolus.

27 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmine eelotsuse küsimus:

„Kas direktiivi 92/12 artikli 3 lõiget 3 ja sellele vastavat praegu kehtiva direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 3 esimese lõigu punkti a ja teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et kõnealused sätted ei takista liikmesriigil CN-koodide 2710 19 71 ja 2710 19 99 alla kuuluvaid määrdeõlisid, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteaine, maksustada aktsiisiga vastavalt energiatoodete tarbimiselt sissenõutava ühtlustatud aktsiisi korra sätetele?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

28 Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus eelotsuse küsimuses teada, kas direktiivi 92/12 artikli 3 lõiget 3 ja direktiivi 2008/118 artikli 1 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui nende direktiivide kohaldamisalasse mittekuuluvaid kaupu nagu määrdeõlid, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteaine, maksustatakse maksuga, mida reguleerivad sätted on samad, mis nendes direktiivides ette nähtud ühtlustatud aktsiisi korra sätted.

29 Kõigepealt tuleb märkida, et vaidlus põhikohtuasjas puudutab siseriikliku õiguse tõlgendamise küsimust, mille OTP esitas ajal, mil direktiiv 92/12 veel kehtis, kuid minister vastas küsimusele pärast selle direktiivi 1. aprillil 2010 kehtetuks tunnistamist direktiiviga 2008/118. Arvestades, et seda vastust võidakse kohaldada nii enne kui ka pärast direktiivi 2008/118 jõustumist tehtud tehingutele, tuleb neid kahte direktiivi nimetatud vaidluse seisukohast käsitada kohaldatavatena *ratione temporis*. See on nii seda enam, et direktiivi 2008/118 artikli 1 lõige 3 vastab direktiivi 92/12 artikli 3 lõikele 3.

Ühtlustatud aktsiisi korra kohaldamisalasse mittekuuluva kauba maksustamine maksuga, mida reguleerivad sätted on samad, mis ühtlustatud aktsiisi korra sätted

30 Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus ja kõik Euroopa Kohtule seisukohti esitanud huvitatud isikud, tuleneb kohtuotsuse Fendt Italiana (EU:C:2007:411) punktist 43, et vaatamata sellele, et muul otstarbel kui mootorikütuse või kütteinena kasutatavad määrdeõlid on hõlmatud mõiste „energiatooded” määratlusega direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 1 punkti b tähenduses, on need õlid kõnealuse artikli lõike 4 punkti b esimese taande alusel selle direktiivi kohaldamisalast sõnaselgelt välja jäetud. Direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 1 punkti a alusel ei kuulu need määrdeõlid järelikult selle direktiiviga reguleeritava ühtlustatud aktsiisi korra kohaldamisalasse.

31 Neil asjaoludel tuleb järeldada, et kõnealused määrdeõlid ei ole „aktsiisikaup” direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 1 tähenduses, mistõttu vastavalt selle artikli 1 lõikele 3 on liikmesriikidel õigus neid tooteid maksustada, kui see ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa piiriületamisega seotud formaalsusi (vt selles osas direktiivi 92/12 artikli 3 lõigete 1 ja 3 kohta kohtuotsus Fendt Italiana, EU:C:2007:411, punkt 44).

- 32 OTP vaidleb vastu sellele, et põhikohtuasjas käsitletavat Poola õigusnormid on kooskõlas direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikega 3, kuna nende õigusnormide kohaselt maksustatakse määrdeõlid, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteaine, maksuga, mida reguleerivad sätted on samad, mis viidatud direktiivis kehtestatud ühtlustatud aktsiisi korra sätted.
- 33 Selle kohta on oluline toonitada, nagu nähtub ka käesoleva kohtuotsuse punktist 31, et viidatud säte seab liikmesriigi võimaluse maksustada tooted, millele ühtlustatud aktsiisi kord ei laiene, sõltuvusse ainult ühest tingimusest, et maksustamine ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa piiriületamisega seotud formaalsusi. Erinevalt direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikest 2 koosmõjus direktiivi põhjendusega 4, mis puudutab selle korraga reguleeritavaid tooteid, ei ole artikli 1 lõikes 3 seega ette nähtud, et maksud, mida selles sättes silmas peetakse, peavad olema muud maksud kui ühtlustatud aktsiis või et neil peab olema eriotstarve.
- 34 Sellest tuleneb, et direktiivi artikli 1 lõikega 3 ei ole iseenesest vastuolus see, et liikmesriik maksustab tooteid, millele ühtlustatud aktsiisi kord ei laiene, maksuga, mida reguleerivad sätted on samad, mis ühtlustatud aktsiisi korra sätted.
- 35 Seda järeldust ei sea kahtluse alla direktiivi 2003/96 artikli 20 lõige 1, millele viitab OTP ja mille kohaselt hõlmavad direktiivi 2008/118 kontrolli- ja liikumissätted üksnes selles lõikes esitatud loetelusse kuuluvaid energiatooteid. Nimelt asjaolu, et see loetelu ei sisalda määrdeõlisisid, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteaine - mis ei kuulu direktiivi 2003/96 kohaldamisalasse -, ei ole direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 3 tõlgendamise küsimuses asjassepuutuv.

Piiriületamisega seotud formaalsuste keeld

- 36 Nagu juba meenutatud, on direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 3 nõuete täitmiseks keelatud kohaldada määrdeõlile, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteaine, maksu nii, et see toob liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.
- 37 Selles küsimuses tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kui siseriikliku maksuga maksustatava kauba maaletoojale kehtestatud formaalsuse eesmärk on tagada selle maksu summale vastava maksuvõla tasumine, on see formaalsus seotud maksustatava teokoosseisuga, see tähendab ühendusesisese soetamisega, mitte piiri ületamisega selle sätte tähenduses (vt selle kohta kohtuotsused *Brzeziński*, EU:C:2007:33, punktid 47 ja 48, ning *Kalinchev*, EU:C:2010:312, punkt 27).
- 38 Esiteks, mis puudutab aktsiisi peatamise korda, mida aktsiisiseaduse artikli 40 lõike 6 alusel kohaldatakse määrdeõlile, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteaine, siis on näha, et selle korraga seotud nõudeid tuleb järgida nii teisest liikmesriigist imporditud kui ka Poola turult soetatud toodete puhul, mida tuleb siiski eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida. Juba ainuüksi selle asjaolu tõttu ei saa neid nõudeid pidada piiriületamisega seotud formaalsuseks, nagu märgib ka Euroopa Komisjon.
- 39 Teiseks, mis puudutab aktsiisi tasumise korda, siis küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas piiriületamisega seotud formaalsusena tuleb käsitada aktsiisiseaduse artikli 78 lõike 1 punktis 1 ette nähtud kohustusi, see tähendab kohustusi enne kauba importi ühendusesisene soetamine deklareerida ja esitada aktsiisi tasumise tagatis.
- 40 Selle kohta tuleb märkida, et vastavalt selle sätte sõnastusele endale tuleb need kohustused täita enne, kui kaup Poola piiri ületab. Lisaks on selge, et aktsiisi maksmise tagatise esitamise eesmärk on tagada selle maksu tasumine ning see on järelikult seotud aktsiisi maksustatava teokoosseisuga käesoleva kohtuotsuse punktis 37 viidatud kohtupraktika tähenduses.

- 41 Lisaks on aktsiisiseaduse artikli 78 lõike 1 punktis 1 sätestatud kohustused eeskirjad, mida tuleb ühtlustatud aktsiisi korra kohaldamisalasse jäävate toodete osas aktsiisi maksukohustuslastel täita vastavalt direktiivi 2008/118 artikli 34 lõike 2 esimese lõigu punktile a. Sellest tuleb järeldada, et liidu seadusandaja ei pidanud neid eeskirju piiriületamisega seotud formaalsuseks.
- 42 Samuti tuleneb eelotsusetaotlusest, et siseriikliku kohtu arvates on seaduse artikli 78 lõike 1 punktides 3 ja 4 kehtestatud kohustuste – esitada lihtsustatud deklaratsioon, arvutada ja tasuda aktsiis kümne päeva jooksul alates maksukohustuse tekkimise päevast ning pidada raamatupidamisarvestust ühendusesiseselt soetatud aktsiisikauba kohta – eesmärk tagada sissenõutavaks muutunud aktsiisi tasumine. Kuid see kaalutus ei välista, et artikli 78 lõike 1 punktis 1 kehtestatud kohustustel on sama eesmärk.
- 43 Sellest tuleneb, et niisuguseid kohustusi, nagu on sätestatud aktsiisiseaduse artikli 78 lõike 1 punktides 1, 3 ja 4, ei saa käsitada piiriületamisega seotud formaalsusena liikmesriikidevahelises kaubanduses, mis on direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 3 teise lõigu kohaselt keelatud.

ELTL artikli 110 järgimine

- 44 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus ei esita otseselt küsimust ELTL artikli 110 tõlgendamise kohta, kahtleb ta siiski eelotsusetaotluse põhjenduses selles, kas viidatud artikliga on kooskõlas aktsiisiseaduse erinevates sätetes kehtestatud aktsiisi maksetähtjad.
- 45 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast nähtub, et asjaolu, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on eelotsuse küsimuse sõnastuses viidanud vaid liidu õiguse teatud sätetele, ei takista Euroopa Kohut esitamast sellele kohtule kogu tõlgenduslikku teavet, mis võib viimasel aidata menetletavat kohtuasja lahendada olenemata sellest, kas liikmesriigi kohus on neile aspektidele oma küsimustes viidanud või mitte. Sellisel juhul on Euroopa Kohtu ülesanne tuletada liikmesriigi kohtu esitatud aspektide kogumist ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õiguse aspektid, mida on vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (vt muu hulgas kohtuotsus Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve jt, C-225/13, EU:C:2014:245, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika). Seega tuleb uurida küsimust, kas niisuguste maksetähtaegade kehtestamine on vastuolus ELTL artikliga 110.
- 46 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt saab maksusüsteemi pidada ELTL artikliga 110 kooskõlas olevaks üksnes siis, kui on tuvastatud, et see on korraldatud viisil, mis välistab kõigil juhtudel imporditud toodete maksustamise kõrgemalt võrreldes kodumaiste toodetega ning seega, et sellega ei kaasne ühelgi juhul diskrimineerivat mõju (vt kohtuotsus X, C-437/12, EU:C:2013:857, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 47 ELTL artikli 110 esimese lõigu rikkumisega on tegemist siis, kui imporditud tootelt ja samasuguselt kodumaiselt tootelt võetavaid makse arvutatakse erineval viisil ja erinevate kordade alusel, mis viivad kasvõi teatud juhtudel imporditud toote maksustamiseni kõrgema maksumääraga (vt selle kohta kohtuotsused Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, punkt 3, ja Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten, C-221/06, EU:C:2007:657, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 48 Nagu Euroopa Kohtul on juba olnud võimalus täpsustada, on see nii juhul, kui kodumaiselt tootelt tasutava maksu maksetähtaeg on pikem, kui teistest liikmesriikidest imporditud toodete puhul. Nimelt toob niisugune kodumaisele tootele kohaldatav eelis kaasa erineva kohtlemise imporditud toote kahjuks, millega rikutakse ELTL artiklis 110 sätestatud keeldu (vt selle kohta kohtuotsus Grundig Italiana, C-68/96, EU:C:1998:299, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 49 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Poolas soetatud määrdeõlile, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteaine, kohaldatakse igal juhul aktsiisi peatamise korda - seda asjaolu kinnitas küll Poola valitsus kohtuistungil, kuid eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on siiski seda

kontrollida. Aktsiisiseaduse artikli 21 lõike 2 kohaselt on aktsiisi tasumise eest vastutav isik kohustatud maksma aktsiisikaupadelt aktsiisi maksukohustuse tekkimise kuule järgneva kuu 25. päevaks alates selle korra kohaldamise lõppemisest. Sama maksetähtaega kohaldatakse ka teisest liikmesriigist soetatud määrdeõlile, millele kohaldatakse aktsiisi peatamise korda. Samas aktsiisi maksetähtaeg toodetelt, mis imporditakse aktsiisi tasumise korra alusel, on vastavalt selle seaduse artikli 21 lõike 3 punktile 1 ning artikli 78 lõike 1 punktile 3 ja lõikele 3 kümme päeva alates maksukohustuse tekkimisest.

- 50 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu teostatava kontrolli tulemus ei näita teisiti, võib eeltoodust järeldada, et aktsiisi peatamise korra alusel imporditud määrdeõlile sissenõutavaks muutunud aktsiisi maksetähtaeg on alates nende vabasse ringlusesse laskmisest Poola turul sama, mis sel turul soetatud määrdeõlile puhul. Lisaks võivad määrdeõlid olla imporditud vastavalt aktsiisi tasumise korrale, mis näeb ette lühema aktsiisi maksetähtaega.
- 51 Sellest tuleneb, et mis puudutab aktsiisi peatamise korda, mida siseriiklikult turult määrdeõlile soetamisele ilmselt igal juhul kohaldatakse, siis ei esine sissenõutavaks muutunud aktsiisi maksetähtaega seiskohast erinevat kohtlemist, mille tõttu asetatakse imporditud määrdeõlid halvemasse olukorda. See, et ainult imporditud toodete puhul saab kasutada ka aktsiisi tasumise korda, mille raames on ette nähtud lühem maksetähtaeg, ei saa mõjutada põhikohtuasjas käsitletavaga sarnase regulatsiooni mittediskrimineerivat laadi.
- 52 Arvestades kõiki eespool esitatud kaalutlusi, tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 92/12 artikli 3 lõiget 3 ja direktiivi 2008/118 artikli 1 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega ei ole vastuolus see, kui nende direktiivide kohaldamisalasse mittekuuluvaid kaupu nagu määrdeõlid, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteaine, maksustatakse maksuga, mida reguleerivad sätted on samad, mis nendes direktiivides ette nähtud ühtlustatud aktsiisi korra sätted, kuna nende kaupade maksustamine selle maksuga ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta artikli 3 lõiget 3 ja nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12, artikli 1 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega ei ole vastuolus see, kui nende direktiivide kohaldamisalasse mittekuuluvaid kaupu nagu määrdeõlid, mida kasutatakse muul otstarbel kui mootorikütus või kütteaine, maksustatakse maksuga, mida reguleerivad sätted on samad, mis nendes direktiivides ette nähtud ühtlustatud aktsiisi korra sätted, kuna nende kaupade maksustamine selle maksuga ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Allkirjad