



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NILS WAHL
esitatud 24. oktoobril 2013¹

Kohtuasi C-82/12

Transportes Jordi Besora
versus
Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC)
Generalitat de Catalunya

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso Administrativo) (Hispaania))

Direktiiv 92/12/EMÜ — Aktsiisid — Mineraalõlid — Artikli 3 lõige 2 — Eriotstarbelisus — Kooskõla aktsiiside või käibemaksu üldise süsteemiga — Teatavate kütuste jaemüügi suhtes kehtestatud siseriiklik maks — Kohtuotsuse ajalise mõju piiramine

1. Käesolevas kohtuasjas on küsimus selles, kuidas on õige tõlgendada direktiivi 92/12/EMÜ (edaspidi „aktsiisidirektiiv”) artikli 3 lõiget 2.² Nimetatud sättes on tunnustatud liikmesriikide õigust kehtestada või säilitada kaudseid makse toodetele, mille kohta juba kehtivad ühtlustatud aktsiisialased õigusnormid. Selle õiguse suhtes aga kehtib kaks tingimust: 1) maks peab olema eriotstarbeline ja 2) see peab olema kooskõlas aktsiisi või³ käibemaksu puhul kohaldatavate eeskirjadega maksubaasi ning maksu arvutamise, sissenõudmise ja järelevalve kohta.

2. Oma eelotsusetaotluses palub Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Kataloonia ülemkohus) (Hispaania) suuniseid selle kohta, kas teatavate kütuste jaemüügi suhtes kohaldatav eriotstarbeline kaudne maks (*impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos*; edaspidi „IVMDH”), millega maksustatakse nende toodete tarbimine, on kooskõlas aktsiisidirektiivi artikli 3 lõikega 2. Täpsemalt palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust kahes küsimuses: mida tähendab selle sätte mõttes „eriotstarbeline” ja millised nõuded kehtivad kaudsele maksule, mida peetakse aktsiisi või käibemaksu käsitlevate maksustamiseskirjade üldise süsteemiga kooskõlas olevaks? Asjassepuutuvaid rahalisi tagajärgi arvestades tekib käesolevas asjas ka küsimus, kas võimaliku vastuolu tuvastamise otsuse mõju tuleks ajaliselt piirata.

1 — Algkeel: inglise.

2 — Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiv aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT 1992, L 76, lk 1), muudetud redaktsioon. Alates 1. aprillist 2010 on direktiiv 92/12 kehtetuks tunnistatud ja asendatud nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/118/EÜ mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12).

3 — Aktsiisidirektiivi artikli 3 lõike 2 keelekasutus on varemalt põhjendanud segadust. Põhjus on selles, et mõnes keeleversioonis on kasutatud sõnastust „aktsiisi ja käibemaksu”, teistes aga „aktsiisi või käibemaksu”. Arvestades, et aktsiise ja käibemaksu käsitlevad õigusnormid on omavahel mitmeti ühitamatud ja et kooskõla mõlemaga tähendaks paljusid praktilisi raskusi, on Euroopa Kohus otsustanud, et piisab sellest, kui käsitletav maks on kooskõlas aktsiisi või käibemaksu üldise süsteemiga; vt 24. veebruari 2000. aasta otsus kohtuasjas C-434/97: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2000, lk I-1129, punktid 24 ja 27) ja 9. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-437/97: EKW ja Wein & Co. (EKL 2000, lk I-1157, punktid 44 ja 47).

3. Järgnevalt selgitan, miks ma ei usu, et IVMDH on aktsiidirektiivi artikli 3 lõikega 2 kooskõlas. Samuti põhjendan, miks ma ei pea käesolevas asjas käsitletavas olukorras kohaseks vastuolu tuvastamise otsuse mõju piirata.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Aktsiidirektiivi artikli 1 lõike 1 kohaselt on direktiivi eesmärk näha ette „kord kauba kohta, mida maksustatakse aktsiisiga ja sellise kauba tarbimisel otse või kaudselt kogutavate teiste kaudsete maksudega, välja arvatud käibemaks ja [Euroopa Liidu] kehtestatud maksud”.

5. Artikli 3 lõike 1 kohaselt kohaldatakse aktsiidirektiivi muu hulgas mineraalõlile. Direktiivi artikli 3 lõikes 2 on sätestatud:

„2. Lõikes 1 loetletud kaubale võib kehtestada teisi eriotstarbelisi kaudseid makse, kui need on kooskõlas aktsiisi [või] käibemaksu puhul kohaldatavate maksustamiseskirjadega maksubaasi ning maksu arvutamise, sissenõudmise ja järelevalve kohta.” [täpsustatud tõlge]

6. Direktiivi artikli 6 lõige 1 on sõnastatud nii:

„1. Aktsiis tuleb tasuda tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest või juhul, kui registreeritakse artikli 14 lõike 3 kohaselt aktsiisiga maksustatav puudujääk.

Aktsiisiga maksustatava kauba tarbimiseks ringlusse lubamine on:

- a) mis tahes viisil [...] kõrvalekaldumine aktsiisi peatamise korrast;
- b) toodete mis tahes viisil [...] tootmine väljaspool aktsiisi peatamise korda;
- c) nimetatud toodete mis tahes viisil [...] importimine juhul, kui kaubale ei kohaldata aktsiisi peatamise korda.”

B. Hispaania õigus

7. IVMDH kehtestati Hispaanias seadusega nr 24/2001.⁴ Selle seaduse artiklis 9 on sätestatud:

„Alates 1. jaanuarist 2002 luuakse uus teatud kütuste jaemüügi aktsiis, mida reguleerivad järgmised sätted:

1. Laad

- (1) Teatud kütuste jaemüügi aktsiis on kaudne maks, millega maksustatakse nende kütuste tarbimine ning mis on ühekordsena sissenõutav selle esemelises kohaldamisalas asuvate kütuste jaemüügilt [...].

[...]

4 — 27. detsembri 2001. aasta seadus nr 24/2001 maksu-, haldus- ja sotsiaalmeetmete kohta (*Boletín Oficial del Estado*, 31. detsember 2001, nr 313) (Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

- (3) Kõnealusest aktsiisist tulenev tulu suunatakse tervikuna tervishoiukulude rahastamiseks, mis on määratud riiklikul tasemel kehtestatud objektiivsete kriteeriumide alusel. Ilma et see mõjutaks eelnevat, võib osa tuludest, mis on saadud piirkondlikest maksumääradest, suunata keskkonnategevuse rahastamiseks, mis tuleb samuti identsete kriteeriumide alusel kindlaks määrata.

[...]

3. Esemeline kohaldamisala

- (1) Kõnealuse maksu esemelises kohaldamisalas on järgmised kütused: bensiin, diislikütus, kütteõli ja parafiin, mida ei kasutata katlakütusena [...]

[...]

5. Maksustatav teokoosseis

- (1) Maksustatav on käesoleva seaduse esemelisse kohaldamisalasse kuuluvate kaupade jaemüük. Samuti on maksustatavad tehingud, millega kaasneb maksustatavate kaupade kasutamine maksukohustuslaste poolt oma tarbeks.

[...]

7. Maksukohustuslased

Maksukohustuslasteks on maksustatavate kaupade omanikud, kes viivad nende kaupadega läbi maksustatavaid tehinguid.

[...]

8. Sissenõutavus

- (1) Aktsiis on sissenõutav hetkest, kui esemelisse kohaldamisalasse kuuluvad kaubad on antud omandajate käsutusse, või olenevalt olukorrast hetkel, kui neid oma tarbeks kasutatakse, kui [...] peatamise kord on lõpule viidud.

[...]

9. Maksubaas

- (1) Maksubaas koosneb maksustatavate kaupade kogusest, mille ühikuks on tuhat liitrit [...]

[...]

10. Maksumäär

- (1) Igale maksustatavale kaubale kohaldatav maksumäär koosneb riikliku ja piirkondliku maksumäära summast.

[...]

- (3) Piirkondlik maksumäär vastab [uue autonoomsete piirkondade ja linnade rahastamise süsteemi fiskaal- ja haldusmeetmete seaduses] sätestatule ja selle kiidab heaks autonoomne piirkond. Kui autonoomne piirkond ei ole mingit maksumäära heaks kiitnud, koosneb maksumäär üksnes riiklikust maksumäärast [...]"

II. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

8. Transportes Jordi Besora, S.L. (edaspidi „TJB”) on veoettevõtja, kelle asukoht on Kataloonia autonoomses piirkonnas. Oma autode tarvis ostab TJB suurtes kogustes kütust. Aastatel 2005-2008 maksustati need ostutehingud IVMDH-ga, mida TJB maksis kokku summas 45 632,38 eurot.

9. TJB taotles 30. novembril 2009 Oficina Gestora de Impuestos Especiales'ilt (aktsiiside kogumise amet) aastatel 2005-2008 tasutud IVMDH tagastamist, olles seisukohal, et IVMDH on vastuolus aktsiisidirektiivi artikli 3 lõikega 2. TJB taotlus jäeti 1. detsembri 2009. aasta otsusega rahuldamata.

10. TJB esitas selle otsuse peale kaebuse Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (Kataloonia piirkondlik maksukohus; edaspidi „TEARC”). See kaebus jäeti 10. juuni 2010. aasta otsusega rahuldamata.

11. Seejärel esitas TJB selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtusse, kes taotleb nüüd eelotsust järgmistes küsimustes:

- „1. Kas [aktsiisidirektiivi] artikli 3 lõiget 2 ja eelkõige nõuet, et asjaomane maks peab olema „eriotstarbeline”,
- a) tuleb tõlgendada nii, et see eeldab, et taotletavat eesmärki ei ole võimalik saavutada muu ühtlustatud maksu abil?
 - b) tuleb tõlgendada nii, et teatav maks on ainult eelarvehuvidest lähtuv, kui see on kehtestatud samaaegselt teatava pädevuse üleminekuga teatavatele autonoomsetele piirkondadele, millele omakorda antakse üle maksutulu, et osaliselt katta ülekantud pädevusega tekkivaid kulusid, ning kehtestatavad maksumäärad võivad olla eri autonoomsetes piirkondades erinevad?
 - c) Kui vastus eelmisele küsimusele on eitav, siis kas mõistet „eriotstarbeline” tuleb tõlgendada nii, et eesmärk peab olema teisi välistav või vastupidi, võivad koos esineda mitu eristatud eesmärki, mille hulgas on ka ainult eelarvehuvidest lähtuv eesmärk, mis on suunatud teatava pädevuse rahastamiseks?
 - d) Kui vastus eelmisele küsimusele lubab erinevaid eesmarke, siis mis tähtsuse aste peab [aktsiisidirektiivi] artikli 3 lõike 2 tähenduses olema asjaomasel eesmärgil, et see täidaks nõude, et maks on „eriotstarbeline” vastavalt Euroopa Kohtu praktikas tunnustatud tähendusele? Mis kriteeriumide alusel tuleb piiritleda peamist otstarvet kõrvalisest otstarbest?
2. Kas [aktsiisidirektiivi] artikli 3 lõikega 2 ja eelkõige tingimusega, et maksud peavad olema kooskõlas aktsiisi ja käibemaksu puhul kohaldatavate maksustamiseeskirjadega maksu sissenõudmise kohta,

- a) on vastuolus ühtlustamata kaudne maks (nagu IVMDH), mis muutub sissenõutavaks hetkel, mil toimub kütuse jaemüük lõpptarbijale, erinevalt ühtlustatud maksust (*impuesto sobre hidrocarburos*,⁵) mis muutub sissenõutavaks hetkel, kui kaubad viiakse välja viimasest maksulaost) või käibemaksust (mis, olgugi et see samuti muutub sissenõutavaks lõpliku jaemüügi ajal, kuulub tasumisele igas tootmise ja turustamise etapis), kuna see ei ole – vastavalt [eespool viidatud] kohtuotsuse EKW ja Wein & Co sõnastusele (punkt 47) – kooskõlas ühe või teise viidatud maksustamistehnika üldise ülesehitusega, nagu see on [liidu] õigusnormidega reguleeritud?
- b) Kui vastus eelmisele küsimusele on eitav, siis kas seda tuleb tõlgendada nii, et kooskõla tingimus on täidetud ilma, et sissenõudmise tingimused kattuks, pelgalt seetõttu, et ühtlustamata kaudne maks (käesolevas asjas IVMDH) ei häiri aktsiiside ega käibemaksu sissenõutavuse tavapärasest toimimisest selles tähenduses, et see ei takista ega raskenda seda?”

12. Oma kirjalikud seisukohad esitasid TJB, Generalitat de Catalunya, Hispaania, Kreeka ja Portugali valitsused ning komisjon. Kohtuistungil, mis peeti 26. juunil 2013, esitasid suulised seisukohad TJB, Generalitat de Catalunya, Hispaania ja Prantsuse valitsused ning komisjon.

III. Analüüs

A. Sissejuhatavad küsimused

13. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on jaganud oma küsimused mitmesse ossa. Käsitlan neid küsimusi siiski kui sisuliselt selliseid, mille eesmärk on kindlaks teha, kas aktsiisidirektiivi artikli 3 lõikega 2 on vastuolus niisugune kaudne maks nagu käesolevas asjas IVMDH.

14. Kuna kooskõla aktsiisidirektiivi artikli 3 lõikega 2 eeldab, et mõlemad eespool punktis 1 viidatud tingimused (nimelt esiteks, et maks oleks „eriotstarbeline”, ja teiseks, et see oleks kooskõlas aktsiiside või käibemaksu üldise süsteemiga) on täidetud, käsitlen kumbagi küsimust järjest. Enne aga, kui asun käsitlema seda, mida tähendab „eriotstarbeline”, kommenteerin lühidalt aktsiisidirektiivi artikli 3 lõike 2 olemust direktiiviga kehtestatud süsteemis.

15. Vaja on meeles pidada, et komisjoni algse aktsiisidirektiivi eelnõu kohaselt pidid direktiivi kohaldamisalasse kuuluvad tooted „[...] mitte olema maksustatavad muude maksude kui aktsiisi ja käibemaksuga”.⁶ Nõukogu soovitas siiski jätta liikmesriikidele alles teatav maksustamispädevus. Seda õigustasid lahknuvad käsitlusviisid seoses aktsiisidega ja kaudsete maksude funktsioon liikmesriikide eelarv välise poliitika ellurakendamisel. Artikli 3 lõike 2 lisamine aktsiisidirektiivi kajastab nõukogu seisukohta seoses sellega, mida ta pidas selles valdkonnas kohaseks ühtlustatuse tasemeks.⁷

16. Aktsiisidirektiivi artikli 3 lõike 2 tõlgendamisel tuleks meeles pidada ka seda, et nimetatud säte kujutab endast ühtlustatud aktsiiside üldise süsteemi erandit. Seetõttu tuleb seda tõlgendada kitsalt.⁸

5 — Maksu *impuesto sobre hidrocarburos* (edaspidi „IH”) reguleerib 28. detsembri 1992. aasta seadus nr 38/1992 aktsiiside kohta (Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales).

6 — Ettepanek – nõukogu direktiiv, mis käsitleb aktsiisiga maksustatava kauba hoidmise ja liikumise üldist korda (KOM(90) 431 lõplik) (EÜT 1990, K 322, lk 1), artikli 3 lõige 2.

7 — Vt otsus kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 18.

8 — Kohtujurist Saggio 1. juuli 1999. aasta ettepanek kohtuasjas EKW ja Wein & Co., punkt 38.

B. *Esimene tingimus: mitte üksnes eelarvehuvidest lähtuv „eriotstarbelisus”*

17. Euroopa Kohtu praktika, eriti aga otsus kohtuasjas EKW ja Wein & Co. sisaldab punkte, millest saab tuletada vastuse eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele.

18. Seoses küsimusega, mida kujutab endast „eriotstarbeline” aktsiidirektiivi artikli 3 lõike 2 tähenduses, on Euroopa Kohus märkinud, et selle all tuleb mõista niisugust otstarvet, mis ei lähtu „üksnes eelarvehuvidest”.⁹ Samuti on ta kinnitanud, et maksutulu loomise pädevuse andmise kaudu munitsipaalautonoomia tugevdamine ise lähtub üksnes eelarvehuvidest ja nii ei saa selline otstarve kuuluda aktsiidirektiivi artikli 3 lõikes 2 sätestatud erandi kohaldamisalasse.¹⁰ Seetõttu on oluline märkida, et selle sätte täitmiseks peaks kõnesolev kaudne maks teenima mitte üksnes eelarvehuve.

19. Sellega seoses ilmneb Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, et IVMDH kehtestati samal ajal, mil teatav pädevus tervishoiusektoris anti üle autonoomsetele piirkondadele. Ollakse nõus, et IVMDH eesmärk oli osaliselt katta selle pädevuse üleandmisest tulenevaid kulusid. Kinnitades seda asjaolu oma kirjalikes seisukohtades, möönab Generalitat de Catalunya, et IVMDH kehtestamise eesmärk oli tagada, et autonoomsetel piirkondadel on piisavalt ressursse, et katta tervishoiuga seotud kulud, mis tekivad neile seoses pädevuse üleandmisega tervishoiusektoris. Kohtuistungil selgitati lisaks, et IVMDH-st saadud tulu on kasutatud muu hulgas uute haiglate ehitamiseks.

20. Selle taustal kerkib üles järgmine küsimus: kas kaudset maksu, mis (vähemalt osaliselt) lähtub eelarvehuvidest, kuna sellega rahastatakse tervishoiusektoris üle antud pädevust, tuleb siiski pidada aktsiidirektiivi artikli 3 lõike 2 kohaldamisalasse kuuluvaks?

21. Kuigi faktiliste asjaolude tuvastamine ja Euroopa Kohtu sõnastatud tõlgendusraamide kohaldamine menetluses tuvastatud faktilistele asjaoludele on eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses, tunnistan, et mul on raske nõustuda, et niisugune kaudne maks nagu IVMDH võiks olla aktsiidirektiivi artikli 3 lõike 2 tähenduses „eriotstarbeline”. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on IVMDH-l sama eesmärk mis ühtlustatud aktsiisil (edaspidi „IH”), nimelt vähendada sotsiaalseid (tervishoiu- ja keskkonna-) kulusid, mis tekivad kütuste tarbimisest.

22. Mõõndavasti ei saa välistada, et maks, mis on – lisaks sellele, et see lähtub eelarvehuvidest – konkreetselt ette nähtud tervishoiu või keskkonna heaks, võib olla artikli 3 lõike 2 tähenduses „eriotstarbeline”.¹¹ Olen siiski seisukohal, et IVMDH ja IH kehtestavate seaduste eesmärkide kattuvus välistab algusest peale võimaluse tugineda aktsiidirektiivi artikli 3 lõikele 2. Tegelikult ei saa selle kattuvuse tõttu tõlgendada IVMDH-d, kui aktsiidirektiivi artikli 3 lõike 2 tähenduses *eriotstarbelist*.¹² Selline tõlgendamine lihtsalt ohustaks aktsiisikorra ühtlustamiseks tehtavaid jõupingutusi ja tekitaks lisaaktsiisi, mis oleks vastuolus aktsiidirektiivi eesmärgiga kaotada siseturule alles jäänud tõkked. Tõepoolest, hoolimata üldsõnalisest eesmärgist, mis puudutab tervishoidu ja keskkonda, näivad mõlemad maksud lõppkokkuvõttes teenivat ühte ja sama eelarvehuvidest lähtuvat otstarvet: rahuldada nõudlust avaliku sektori kulutuste järele teatavas valdkonnas.¹³

9 — Otsus kohtuasjas EKW ja Wein & Co., punkt 31. Vt samuti 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-491/03: Hermann (EKL 2005, lk I-2025, punkt 16) ja otsus kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 19.

10 — Otsus kohtuasjas EKW ja Wein & Co., punkt 33.

11 — Vt otsus kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa ning kohtujurist Saggio ettepanek kohtuasjas EKW ja Wein & Co., punkt 39. Vt samuti kohtujurist Fennelly 12. novembri 1998. aasta ettepanek kohtuasjas C-346/97: Braathens, milles otsus tehti 10. juunil 1999 (EKL 1999, lk I-3419, ettepaneku punkt 14).

12 — Vt samamoodi kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri 11. jaanuari 2005. aasta ettepanek kohtuasjas Hermann, punkt 44.

13 — Isegi kui sellist aktsiisimaksu nagu IH saaks pidada keskkonnamaksuks, arvestades, et mineraalõlide tootmine ja kasutamine kahtlemata mõjutab keskkonda, ei muuda see aluseesmärki, milleks on saada raha valitsusfunktsioonide toetamiseks.

23. Peale selle – isegi kui eeldada, et eespool kirjeldatud eesmärkide kattuvust ei ole – usun, et on olemas kaks kriteeriumi, mille põhjal võib kindlaks teha, kas niisugune kaudne maks nagu käesoleval juhul IVMDH on aktsiidirektiivi artikli 3 lõike 2 tähenduses „eriotstarbeline”. Need kriteeriumid on 1) maksu enda ülesehitus (täpsemalt: maksu arvutamine) ja 2) sellest maksust saadava tulu kasutamine teatava (eelarvehuvidest mitte lähtuva) eesmärgi edendamiseks.¹⁴ Võrreldes esimese kriteeriumiga pean teist kriteeriumi teisejärguliseks ja see tuleb mängu üksnes siis, kui esimese kriteeriumi põhjal ei saa tuvastada, kas kõnealune maks on eriotstarbeline.

24. Esiteks võib kaudse maksu ülesehitus olla iseäranis kasulik märk sellest, et maks ei lähtu eelarvehuvidest. Õieti näib mulle, et „ülesehitus” on esmane vahend „eriotstarbelisuse” tuvastamiseks. Põhjus on selles, et harva on maks vaba eelarvehuvidega seotud piirangutest, kui selle ülesehitus ei anna tunnistust muust, eelarvehuvidest mitte lähtuvast eesmärgist.

25. Täpsemalt, eelarvehuvidest mitte lähtuva eesmärgi saab tuvastada juhul, kui maks on kehtestatud tasemel, mis julgustab või pidurdab teatavat käitumist. See on nii eriti siis, kui maksu tase varieerub vastavalt maksustatava toote põhjustatud tervisekahjule või keskkonnamõjule.¹⁵ Oluline on märkida, et niivõrd, kui maksu ülesehitusest nähtub, et maks on eriotstarbeline, võib saadavat maksutulu kasutada mis tahes kohaseks peetaval viisil. Selles suhtes – ja arvestamata seda, et IVMDH väidetav eesmärk on *vähendada* kütuste kasutamisest tekkivat kahjulikku mõju – margin, et Euroopa Kohtule ei ole antud teavet, et IVMDH ülesehitus on tegelikult ette nähtud konkreetset kütuste kasutamist pidurdama või hoopis julgustama mingi teiselaadse toote kasutamist, mida peetakse tervishoiu või keskkonnanahoiu seisukohast vähem kahjulikuks.¹⁶

26. Teiseks, isegi kui maksu ülesehitus ei osuta tõelisele „eriotstarbelisusele”, on siiski võimalik pidada kõnealust maksu aktsiidirektiivi artikli 3 lõikes 2 sätestatud erandi kohaldamisalasse kuuluvaks. See on nii juhul, kui saadava maksutuluga rahastatakse konkreetseid meetmeid, mis aitavad otseselt kaasa teatava eelarvehuvidest mittelähtuva eesmärgi saavutamisele (seoses näiteks tervishoiu või keskkonnakaitsega). Usun, et selle teise kõrvaleelduse juures on iseäranis tähtis tuvastada, et see, kuidas saadud maksutulu kasutatakse, on piisavalt tihedalt seotud kõnealuse maksu konkreetse (eelarvehuvidest mittelähtuva) eesmärgi saavutamiseiga.

27. Vastavalt seaduse nr 24/2001 artikli 9 lõike 1 punktile 3 tuleb IVMDH-st saadud tulu kasutada tervishoiu- ja keskkonnameetmete jaoks (kuigi keskkonnameetmete rahastamine ei näi olevat kohustuslik). Seega ei ole kahtlust, et see on mõeldud *ette kindlaks määratud* eesmärgi jaoks. Ent ikkagi jääb see eesmärk minu silmis pelgalt eelarvehuvidest lähtuvaks. Käesoleva juhtumi asjaoludel on maksutulu kasutamine kindlaks määratud väga üldsõnaliselt: IVMDH-st rahastatavad meetmed ei piirdu sugugi ainult nendega, mille kohta saaks väita, et need on tihedalt seotud eesmärgiga võidelda maksustatavate toodete kasutamise kahjuliku mõju vastu.

14 — Vt samuti kohtujurist Fennelly ettepanek kohtuasjas Braathens, punkt 15, ja kohtujurist Saggio ettepanek kohtuasjas EKW ja Wein & Co., punkt 40.

15 — Vt selle kohta otsus kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa, mis puudutas kaudset alkoholimaksu, millega maksustati 25%-st kangemaid alkohoolseid jooke. Vt samuti kohtujurist Fennelly ettepanek kohtuasjas Braathens, punkt 15, ja kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek kohtuasjas Hermann, punkt 43.

16 — Eelotsusetaotlusest ilmneb siiski, et mitmes autonoomses piirkonnas kohaldatakse eri maksustamise tasemeid. Ehkki pärssiv mõju võib kindlasti oleneda mitmesugustest asjaoludest (ja isegi piirkondlikest erinevustest), näib see viitavat, et IVMDH on pelgalt eelarvehuvidest lähtuv vahend, niivõrd kui selle ülesehitus (tegelikkuses: maksustamise tase) ei ole ette nähtud ühemõtteliselt niisugusel tasemel, mida peetakse piisavalt kõrgeks, et ohjeldada maksustatavate mineraalõlide kasutamist. Peale selle meenutaksin, et eristatud maksustamistasemete sisseseadmiseks ja säilitamiseks on vaja luba vastavalt mineraalõlidele kohaldatavale nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ artiklile 19, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (ELT 2003, L 283, lk 51).

28. Oluline on eristada maksu otstarvet – mis on käsitletava probleemi keskmes – ja sellest saadava tulu võimalikke kasutamisi. Erinevalt stsenaariumist, mis tekib seoses eespool punktis 24 mainitud „ülesehituse” kriteeriumiga (mille puhul saadud raha võib kasutada nii nagu heaks arvatakse), on siin iseäranis oluline see, kuidas saadud maksutulu kasutatakse. Põhjus on selles, et seose tuvastamiseks maksutulu kasutamise ja kõnealuse maksu eriotstarbelisuse vahel on igal juhul vaja, et raha kasutamise viis aitaks kaasa kõnealuse maksu eelarvehuvidest mittelähtuva eesmärgi saavutamisele (käesoleval juhul: kütuste tarbimisega seotud sotsiaalsete kulude vähendamisele).

29. Lihtsalt väljendudes tähendaks nõustumine sellega, et aktsiidirektiivi artikli 3 lõike 2 järgimiseks on vaja pelgalt eraldada kõnealune maksutulu teatavaks ette kindlaks määratud eesmärgiks (või nagu käesoleval juhul, ette kindlaks määratud eesmärkideks) lihtsalt direktiivi tõhususe nullimist. Niisugune tõlgendus annaks võimaluse kasutada seda erandit igaks eesmärgiks, olgu see eelarvehuvidest lähtuv või mitte, kui vaidlusalune maksutulu eraldatakse konkreetselt teatavate avaliku võimu kandjate kulude katteks. Pealegi võimaldaks see liikmesriikidel tugineda mitmele üheaegsele ette kindlaks määratud eesmärgile, et õigustada vajadust kehtestada direktiiviga hõlmatud toodetele muudki kaudseid makse.

30. Minu arvates ei piisa pelgalt maksutulu eraldamisest tervishoiu- ja keskkonnameetmete jaoks üldiselt tõendamaks, et maksu eesmärk ei lähtu eelarvehuvidest, nagu aktsiidirektiivi artikli 3 lõige 2 nõuab. Käesoleval juhul ei ole tuvastatud IVMDH-st saadud tulust rahastatavate meetmete otsust seost eesmärgiga kõrvaldada ja heastada kahjulik mõju, mida seostatakse kütuste tarbimisega.

31. Tegelikult ei viita Euroopa Kohtule esitatud dokumendid sellele, et IVMDH-st saadud tulu tuleb eraldada *teatavate konkreetsete* tervishoiu- või keskkonnameetmete jaoks, mis omakorda saaks kinnitada, et eesmärk ei lähtu eelarvehuvidest. Nagu eespool mainitud, on IVMDH-st saadud tulu kasutatud (üldist laadi) kulude katteks, mis on seotud eeskätt tervishoiuga, mille alane pädevus anti autonoomsetele piirkondadele üle koos IVMDH kehtestamisega. Selleks et kuuluda aktsiidirektiivi artikli 3 lõikes 2 sätestatud erandi kohaldamisalasse, peaksid siseriiklikud õigusnormid vähemalt ette nägema, kuidas saadud maksutulu tuleb eraldada (et edendada maksu eelarvehuvidest mittelähtuvat eesmärki). Pealegi, diferentseeritud maksustamistasemetega kehtestamise korral peaksid need tasemeid sätestavad õigusnormid sisaldama ka objektiivseid kriteeriume, mida saab sellisel diferentseerimisel aluseks võtta.

32. Eespool kirjeldatud arvestades ei usu ma, et niisugust kaudset maksu nagu IVMDH-d saab pidada aktsiidirektiivi artikli 3 lõike 2 tähenduses „eriotstarbeliseks”. Seda tulemust arvestades ei ole vaja kaaluda teist tingimust (vastavus aktsiiside või käibemaksu üldisele süsteemile). Esitan järgmised seisukohad juhuks, kui Euroopa Kohus soovib seda siiski teha.

C. Teine tingimus: vastavus aktsiiside või käibemaksu üldisele süsteemile

33. Kõigepealt meenutaksin, et aktsiidirektiivi artikli 3 lõike 2 kohaldamisel piisab – nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib – sellest, kui eriotstarbeline kaudne maks on kooskõlas aktsiisi või käibemaksu puhul kohaldatavate maksustamiseskirjadega 1) maksubaasi ning 2) maksu arvutamise, 3) sissenõudmise ja 4) järelevalve kohta.¹⁷ Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole kindel, kas IVMDH puhul on tegu niisuguse olukorraga.

17 — Vt punkt 1 eespool. Vt samuti otsus kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 27, ja otsus kohtuasjas EKW ja Wien & Co., punktid 44 ja 47.

34. Teise tingimuse osas on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ebakindluse keskseks põhjuseks maksu sissenõutavuse küsimus.¹⁸ Selles osas märkis Euroopa Kohus oma otsuses kohtuasjas EKW ja Wein & Co., et nimetatud kohtuasjas vaidluse all olnud maks ei „[olnud] vastavuses aktsiisi sissenõutavust käsitlevate õigusnormidega, sest see [oli] sissenõutav üksnes tarbijatele müümise etapis, mitte aga tarbimiseks ringlusse lubamise etapis” (kohtujuristi kursiiv).¹⁹

35. Selle järelduse saab otseselt üle kanda käesolevasse kohtuasja.

36. Nimelt, aktsiisidirektiivi artikli 6 lõike 1 kohaselt tuleb aktsiis tasuda „tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest”.²⁰ See tähendab hetke, mil toode viiakse välja viimasest maksulaost. Erinevalt sellest sättest aga nähtub kohtutoimikust, et IVMDH-d kohaldatakse seoses niisuguste toodete jaemüügiga (s.o pärast aktsiisidirektiivi tähenduses „tarbimiseks ringlusse lubamist”).

37. Mõõndavasti on Euroopa Kohtu praktikas siiski selgitatud, et vastavus aktsiiside (või käibemaksu) „üldisele süsteemile” ei eelda, et vaidlusalune kaudne maks peab vastama *kõikidele* aktsiiside suhtes kohaldatavatele õigusnormidele selles osas, mis puudutab maksubaasi, maksu arvutamist, sissenõutavust ja järelevalvet. See eeldab hoopis seda, et niisugune kaudne maks vastaks nendes neljas punktis aktsiiside või käibemaksu üldisele süsteemile nii, nagu neid on liidu õigusaktides üldjoontes kirjeldatud.²¹ Tõepoolest – nagu kohtujurist Saggio on märkinud –, kui need kaks süsteemi peaksid olema täpselt üks ja sama, oleks tagajärjeks mitte ainult artikli 3 lõike 2 tõhususe kadumine, vaid ka uus aktsiisi vorm, mis oleks vastuolus aktsiiside korra ühetaolisuse põhimõttega.²²

38. Seda põhjenduskaiku järgides näib, et kui liikmesriik soovib kehtestada teatavat tüüpi mineraalõlidele kaudse maksu, mis on eriotstarbeline seoses tervishoiuga (ja keskkonnakaitsega), tohib ta seda teha üksnes niivõrd, kui see maks on kooskõlas kõikide liidu õigusnormidega, mis käsitlevad vastavat tootekategooriat seoses aktsiiside või käibemaksuga, kuid samas ei pea ta täht-tähelt järgima võimalikke konkreetseid õigusnorme, mis käsitlevad seda alamkategooriat, kuhu niisugused tooted kuuluvad.²³

39. Jääb siiski küsimus, millal on maks *kooskõlas* ühe niisuguse maksustamistehnika „üldise süsteemiga”. Ja samuti küsimus, kas kooskõla puudumist saab järeldada sellest, et vaidlusalused maksud ei muutu sissenõutavaks ühel ja samal ajahetkel.

40. Minu arvates peitub vastus nendele küsimustele selles, miks aktsiisidirektiiv vastu võeti. Euroopa Kohus on märkinud, et direktiivi eesmärk on hoida ära kaudseid lisamakse, mis sobimatult takistaksid kaubandust. Sellise olukorraga oleks tegu muu hulgas siis, kui ettevõtjad oleksid kohustatud järgima muid formaalsusi kui neid, mis on liidu õigusaktidega aktsiiside või käibemaksu suhtes ette nähtud.²⁴ Kui kõnesolev kaudne maks seda eesmärki takistab, ei saa see olla kooskõlas kummagi sellise

18 — Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole andnud Euroopa Kohtule üksikasjalikku teavet erinevuste kohta maksubaasis, maksu arvutamises ja järelevalves. Kohtuistungil andis TJB Euroopa Kohtule teavet erinevuste kohta IVMDH ja aktsiisidirektiivis sätestatud nõuete vahel, Hispaania valitsus aga järeldas pärast põhjalikku IVMDH ning aktsiiside ja käibemaksu võrdlust maksubaasi, maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve osas, et IVMDH maks ei häiri kummagi nimetatud maksu süsteemi.

19 — Otsus kohtuasjas EKW ja Wein & Co., punkt 48.

20 — Vt samuti direktiivi 2003/96 artikli 4 lõige 2, kus on sätestatud, et „[k]äesolevas direktiivis tähendab „maksustamistase” kõiki kaudseid makse (välja arvatud käibemaks), mis arvestatakse otse või kaudselt energiatoodete ja elektrienergia koguse alusel tarbimisse lubamise ajal”.

21 — Otsus kohtuasjas EKW ja Wein & Co., punkt 47.

22 — Kohtujurist Saggio ettepanek kohtuasjas EKW ja Wein & Co., punkt 46.

23 — Sellest lähtudes – ja vastupidiselt väitele, mille Prantsuse valitsus kohtuistungil esitas – ei usu ma, et mineraalõlide maksustamise suhtes on oluline, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõikes 5 on elektrienergia ja maagaasi kohta (mis ei kuulu mineraalõlide hulka) ette nähtud, et need tooted on maksustatavad alates hetkest, mil turustaja või edasimüüja toote kohale toimetab.

24 — Otsus kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 26, ja otsus kohtuasjas EKW ja Wein & Co., punkt 46.

maksustamissüsteemiga. Sellepärast on asjakohaseks kriteeriumiks see, kas maks häirib turu nõuetekohast toimimist või mitte. See, kas maks häirib aktsiidirektiiviga (või ka käibemaksudirektiiviga²⁵) sisse seatud süsteemi normaalset toimimist või mitte, ei ole – erinevalt Generalitat de Catalunya ja Hispaania valitsuse arvamusest – asjakohane kriteerium.

41. Ehkki aktsiidirektiivis ei ole otsesõnu eristatud nende nelja kriteeriumi (maksubaas, maksu arvutamine, järelevalve ja sissenõutavus) vastavat tähtsusjärjekorda tuvastamisel, kas kõnealune maks on aktsiiside või käibemaksu üldise skeemiga kooskõlas, on direktiivis siiski asetatud eriline rõhk sissenõutavusele. Põhjus on selle olulisuses siseturu nõuetekohase toimimise suhtes.²⁶

42. Kahe silma vahele ei tohiks jätta seda, et lahknevus sissenõutavuse osas avaldab mõju aktsiisi peatamise kestusele (ehkki ajaline vahe võib oleneda vaidlusaluste toodete laadist). Aktsiidirektiivi kohaselt lakkab toote järelevalve siis, kui toode viiakse maksulaost välja. Käesoleva juhtumi asjaoludel eeldab IVMDH siiski järelevalve jätkumist, kuni toode müüakse lõpptarbijale. Kohtuistungil sai samuti selgeks, et IVMDH ja aktsiidirektiiviga sisse seatud süsteemi vahel on veelgi lahknevusi: eriti seoses vaidlusaluse maksu deklareerimise kohustusega ja maksu arvutamise viisiga.²⁷

43. Käibemaksu osas piisab märkimisest, et pärast Euroopa Kohtu otsust EKW ja Wein & Co. on kohtupraktikas välja kujunenud, et niisugust kaudset maksu nagu IVMDH, millega maksustatakse ainult lõpptarbijatele müümise etapis, mitte aga – nagu käibemaksu puhul – igas tootmise ja turustamise etapis, ei saa pidada üldise käibemaksusüsteemiga kooskõlas olevaks.²⁸

44. Lühidalt, kui kehtestatakse lisamaks, mis muutub sissenõutavaks teistsugusel ajahetkel kui aktsiis (mis samuti tähendab, et maksukohustuslased võivad olla kõnealuse kahe maksu puhul erinevad), tekitatakse sellega ettevõtjatele lisaformaalsusi Euroopa Kohtu praktika tähenduses. Seetõttu on niisugune maks aktsiidirektiivi artikli 3 lõikega 2 vastuolus.

45. Lõpuks, mis puudutab küsimust, kas IVMDH-d (eeldusel, et see on eriotstarbeline) võiks eespool pakutud tõlgendusest hoolimata pidada artikli 3 lõikega 2 kooskõlas olevaks lihtsalt sellepärast, et see ei häiri aktsiiside ega käibemaksu sissenõutavuse tavapärase toimimist, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus näib oma teise küsimuse teises osas osutavat, viitan oma seisukohtadele, mis on esitatud eespool punktis 40.

46. Kõiki eespool kirjeldatud kaalutlusi arvestades asun seisukohale, et aktsiidirektiivi artikli 3 lõikega 2 on vastuolus niisugune kaudne maks nagu põhikohtuasjas vaidluse all olev IVMDH, kui siseriiklik kohus leiab, et selline maks ei teeni eelarvehuvidest mittelähtuvat konkreetset eesmärki ega vasta sissenõutavuse kindlaksmääramise poolest aktsiiside või käibemaksu üldisele süsteemile.

25 — Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

26 — Aktsiidirektiivi põhjenduses 4 on konkreetselt esile tõstetud vajadust tagada, et aktsiisid kõikides liikmesriikides nõutakse sisse samal viisil.

27 — IH märgitakse igakuisesse maksudeklaratsiooni, IVMDH aga kvartaalsesse maksudeklaratsiooni. Mineraalõlide aktsiisi arvutamisel lähtutakse nende temperatuurist 18 kraadi, IVMDH puhul aga on asjakohaseks temperatuuriks õhutemperatuur.

28 — Otsus kohtuasjas EKW ja Wein & Co., punkt 49. Otsustades, et selles menetluses vaidluse all olnud maks on liidu õigusega vastuolus, asetab Euroopa Kohus rõhku ka sellele, et erinevalt käibemaksust arvutatakse kaudne maks, mis muutub sissenõutavaks alles lõpptarbijale müümise hetkel, nii, et sisendmaksu maha ei arvata. Kuigi see näib olevat tingitud otseselt sellest, et maks muutub sissenõutavaks siis, kui toode lõpptarbijale müüakse, tuleb märkida, et isegi selles suhtes järgib IVMDH sama loogikat nagu kohtuasjas EKW ja Wein & Co. käsitletud maks.

D. Kas on kohane piirata käesolevas asjas Euroopa Kohtu otsuse ajalist mõju?

47. Hispaania valitsus on palunud, et Euroopa Kohus piiraks oma otsuse ajalist mõju, kui ta peaks otsustama, et IVMDH on aktsiidirektiivi artikli 3 lõikega 2 vastuolus. Siin ettepanekus kasutatud lähenemisviisi puhul on vaja kaaluda, kas selline piirang on käesolevas asjas õigustatud. Kuigi Hispaania valitsuse esitatud argumentidest²⁹ on selge, et vastuolu tuvastamise rahalisi tagajärgi ei saa kuidagi alahinnata, ei pea ma käesoleva juhtumi asjaoludel kohaseks vastuolu tuvastamise otsuse ajalist mõju piirata.

48. Kõigepealt meenutaksin, et Euroopa Kohtu poolt liidu õigusnormile antud tõlgendus piirdub selle tähenduse ja kohaldamisala selgitamise ja täpsustamisega, nii nagu seda oleks tulnud mõista ja kohaldada selle jõustumise hetkest alates. Sellest järeldub, et nii tõlgendatud õigusnormi tuleb kohaldada kõikides õigussuhetes, sealhulgas nendeski, mis on tekkinud ja loodud enne tõlgendavat kohtuotsust.³⁰ Seetõttu võib Euroopa Kohus piirata oma otsuste ajalist mõju ainult erandjuhtudel.³¹

49. Euroopa Kohus on varem nõustunud, et kohtuotsuse ajalist mõju võib piirata, kui on täidetud kaks (kumulatiivset) tingimust. Ühelt poolt peab olema tuvastatud „raskete majanduslike tagasilöökide tekkimise oht”. Need tagasilöögid peavad tulenema eelkõige arvatavalt õiguspäraselt kehtivate õigusnormide baasil heas usus loodud õigussuhete suurest arvust. Teiselt poolt peavad õigusvastased talitusviisid olema vastu võetud põhjusel, et oli olemas objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus seoses kõnealuste liidu õigusnormide tõlgendamise ja reguleerimisalaga. Selles suhtes on Euroopa Kohus omistanud erilist tähtsust teiste liikmesriikide ja komisjoni tegevusele, mis võib olla kõneolevale õigusvastasele käitumisele kaasa aidanud.³²

50. Käesolevas asjas on Hispaania valitsus esitanud kolm argumenti, et põhjendada vastuolu tuvastava otsuse ajalise mõju piiramist. Esiteks väidab ta, et niisuguse kohtuotsuse tagasiulatava kohaldamisega võivad kaasned a Hispaaniale ja tema autonoomsetele piirkondadele tõsised rahalised tagajärjed. Põhjus on selles, et tagastused, mis tuleks määrata vastuolu tuvastamise korral, ulatuksid Hispaania valitsuse hinnangul ligikaudu 13 miljardi euronit (ehk 1,25%-ni Hispaania 2011. aasta sisemajanduse kogutoodangust).³³ Teiseks väidab ta, et kohustus maksta tagasi ebaõigesti kogutud maksud kahjustaks tõsiselt tervishoiusüsteemi rahastamist autonoomsete piirkondade territooriumil. Kolmandaks on Hispaania valitsus seisukohal, et komisjon on kõnealusele rikkumisele kaasa aidanud.

51. Kohtuistungil seadsid komisjon ja TJB küsimärgi alla muu hulgas Hispaania valitsuse hinnangud seoses asjassepuutuva rahalise riski suurusega. Nende arvates tõkestaksid siseriiklikud aegumismõrvid automaatselt iga rohkem kui nelja aasta vanuse nõude esitamise. Peale selle, arvestades juba pooleli olevate kohtuasjade suurt arvu, pidas komisjon küsitavaks ka seda, kas vastuolu tuvastamise otsuse tagasiulatava kohaldamise piiramisel oleks tegelikku mõju.

29 — Vt käesoleva ettepaneku punkt 50.

30 — Vt nt 10. mai 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-338/11-C-347/11: FIM Santander Top 25 Euro (punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 — *Ibidem*, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika. Vt samuti nt 6. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-292/04: Meilliche jt (EKL 2007, lk I-1835, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 — Nt vt otsus kohtuasjas FIM Santander Top 25 Euro, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika. See kehtib ka kohtuasjades, mis käsitlevad pädevate siseriiklike asutuste kogutavaid makske; vt otsus kohtuasjas EKW ja Wein & Co., punktid 55-60.

33 — Kuigi sellisel rahalisel lisakoormusel oleksid kahtlemata laastavad tagajärjed mis tahes riigile, ei tohi minu arvates alahinnata nende tagajärgede raskust Hispaania rahalises olukorras olevale liikmesriigile.

52. Isegi kui eeldada, et need vastuväited on põhjendatud, ei ole mul kahtlust, nagu eespool mainitud, et asjaga seotud summad jäävad märkimisväärseteks. Tõepoolest, arvestades Hispaania ja tema autonoomsete piirkondade praegust ebakindlat rahalist olukorda, ei saa välistada, et nende summadega kaasneb „raskete majanduslike tagasilöökide tekkimise oht” Euroopa Kohtu praktika tähenduses.³⁴

53. Liiati, arvestades asjassepuutuvate õigussuhete suurt arvu (isegi kui ei tundu tõenäoline, et tagastamist nõuavad peamiselt ettevõtjad nagu TJB), on mõeldav, et vastuolu tuvastamisel võiks tekkida raskeid tagasilööke süsteemile, mis aitab kaasa autonoomsete piirkondade rahastamisele. Samuti ei saa välistada segadust ja tervishoiu piirkondliku rahastamise katkemist, arvestades IVMDH tähtsust autonoomsete piirkondade poolt selles valdkonnas võetud finantsmeetmetes. Nende tegurite põhjal ilmneb, et esimene tingimus on käesolevas asjas täidetud.

54. Siiski, (pelgalt) sellest, et eelotsus võib liikmesriigile avaldada olulist rahalist mõju, ei piisa üldiselt kohtuotsuse ajalise mõju piiramise põhjenduseks.³⁵ Mis tahes muu järeldus tähendaks paradoksaalselt seda, et kõige raskemaid ja kestvamaid rikkumisi käsitletakс kõige soodsamalt.³⁶ See on põhjus, miks peab olema täidetud ka teine tingimus, mis puudutab ebakindlust asjakohaste liidu õigusnormide tähenduse ja reguleerimisala osas.

55. Mingit sellist ebakindlust ei näi siin olevat. Õieti tuleb käesolevat asja eristada kohtuasjast EKW ja Wein & Co., kus Euroopa Kohus nõustus, et kohtuotsuse tagasiulatuvat mõju tuleb piirata. Seda peeti õigustatuks, sest esiteks ei olnud Euroopa Kohus artikli 3 lõike 2 kohta varem eelotsust teinud ega tõlgendamissuuniseid andnud. Teiseks aga asus Euroopa Kohus seisukohale, et komisjoni tegevus võis anda Austriale mõistliku põhjuse uskuda, et vaidlusalused õigusaktid on kooskõlas liidu õigusega.³⁷

56. Seevastu IVMDH sisseeadmise ajaks oli Euroopa Kohus juba andnud suuniseid aktsiisidirektiivi artikli 3 lõike 2 tõlgendamise kohta ning, mis kõige olulisem, teinud kohtuasjas EKW ja Wein & Co. otsuse samalaadselt tõlgendatud maksu vastuolu kohta.³⁸ Samuti ei veena mind Hispaania valitsuse argumendid, et ta tegutses IVMDH-d sisse seades heas usus. Õieti ei viita Euroopa Kohtule esitatud dokumentides miski sellele, et komisjon on Hispaania valitsust IVMDH õiguspärasuse osas eksitanud. Vastupidi, komisjon on selgelt teada andnud, et ta peab IVMDH-d õigusvastaseks.

57. Enne IVMDH sisseeadmist esitati komisjonile mitmed esialgsed küsimused seoses kaalumisel olnud õiguslike lahenduste vastavusega liidu õigusele. Minu arvates ei kinnita komisjoni antud vastus, mis sisaldub ka kohtutoimikus, Hispaania valitsuse väiteid. Olen aru saanud nii, et komisjon ei pannud Hispaania valitsust ekslikult uskuma, et kavandatavad õigusnormid on liidu õigusega kooskõlas, vaid hoopis märkis uuesti, viidates muu hulgas Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas EKW ja Wein & Co., tingimused, mis peavad olema täidetud, et kaudne maks oleks liidu õigusega kooskõlas. Oma hinnangus märkis komisjon selgesti, et tema arvates ei ole kõnealune eelnõu liidu õigusega kooskõlas. Hispaania vastu käesolevas küsimuses rikkumismenetluse algatamine kinnitab veelgi komisjoni seisukohta, et IVMDH on õigusvastane. Seetõttu ei pea ma kohaseks piirata käesolevas asjas Euroopa Kohtu otsuse ajalist mõju.

34 — Vrd kohtujurist Tizzano 10. novembri 2005. aasta ettepanek kohtuasjas Meilicke jt, punktid 34 ja 35. Nimetatud kohtuasjas prognoosis Saksamaa valitsus, et vastuolu tuvastamise otsuse mõju piiramata jätmise põhjustaks maksutagastusi 0,25% ulatuses Saksamaa 2004. aasta sisemajanduse kogutoodangust. Samuti tuleb märkida, et Euroopa Kohus ei võtnud nimetatud kohtuasjas vastu kohtujuristi ettepanekut piirata kohtuotsuse tagasiulatuvust.

35 — 15. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-209/03: Bidar (EKL 2005, lk I-2119, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 — Kohtujurist Saggio ettepanek kohtuasjas EKW ja Wein & Co., punkt 65.

37 — Otsus kohtuasjas EKW ja Wein & Co., punkt 58.

38 — Vt samuti otsus kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa. Siinkohal tuleb märkida, et küsimärgi alla seati mitte kõnealuse Prantsuse maksu „eriotstarbelisus”, vaid pelgalt selle kooskõla aktsiise või käibemaksu käsitlevate õigusnormidega. Minu arvates oli põhjus selles, et kõnealuse maksu ülesehitus võimaldas edendada eelarvehuvideid mittelähtuvat eesmärki, mille Prantsuse ametivõimud olid seadnud.

58. Sellest hoolimata ei pea ma kategooriliselt välistatuks seda, et teatavatel väga erandlikel asjaoludel, kui tagasiulatuva kohaldamise rahaline mõju oleks iseäranis raske, võiks Euroopa Kohus kaaluda oma otsuse ajalise mõju piiramist isegi siis, kui teine, hea usuga seotud tingimus ei ole täidetud. See oleks nii muu hulgas juhul, kui rahalisi tagajärgi peetaks selgelt ebaproportsionaalseteks võrreldes asjaga seotud hooletuse astmega. Käesolevas asjas hoiataksin siiski hea usu kriteeriumi kõrvalejätmise eest. Nagu eespool märgitud, näib Hispaania olevat kõnealuseid õigusnorme kehtestades teadlikult riskinud ning selle tagajärjel on neid õigusnorme palju aastaid lõppkasutajale ja siseturule kahju tehes kohaldatud.

IV. Ettepanek

59. Esitatud argumente arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunal Superior de Justicia de Cataluña küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta artikli 3 lõikega 2 on vastuolus niisugune kaudne maks nagu põhikohtuasjas vaidluse all olev teatavate kütuste jaemüügi maks (*impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos*), kui siseriiklik kohus leiab et selline maks ei teeni eelarvehuvidest mittelähtuvat konkreetset eesmärki ega vasta sissenõutavuse kindlaksmääramise poolest aktsiiside või käibemaksu üldisele süsteemile.