



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

25. juuli 2018*

Eelotsusetaotlus – Maksualaste õigusaktide ühtlustamine – Direktiiv 92/12/EMÜ – Artikli 3 lõige 2 – Direktiiv 2003/96/EÜ – Artiklid 3 ja 18 – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Aktsiisid – Teise kaudse maksu esinemine – Tingimused – Liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette elektrienergiaga varustamise avaliku teenuse maksu – Mõiste „eriotstarbeline“ – Maksustamise alammäärade järgimine

Kohtuasjas C-103/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa) 22. veebruari 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 27. veebruaril 2017, menetluses

Messer France SAS, varem Praxair,

versus

Premier ministre,

Commission de régulation de l'énergie,

Ministre de l'Économie et des Finances,

Ministre de l'Environnement, de l'Énergie et de la Mer,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

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

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: ametnik R. Schiano,

arvestades kirjalikku menetlust ja 13. detsembri 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Messer France SAS, esindajad: *avocat* S. Espasa-Mattei, *avocat* C. Smits ja *avocat* B. Boutemy,
- Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière ja S. Ghiandoni,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

- Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja P. Cottin, keda abistasid *avocat* J. Bourtembourg, *avocat* V. Feyens ja *avocat* L. Ernoux-Neufcoeur,
 - Hispaania valitsus, esindaja: V. Ester Casas,
 - Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
 - Euroopa Komisjon, esindajad: C. Perrin, D. Recchia ja F. Tomat,
- olles 7. märtsi 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
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 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179) artikli 3 lõike 2 ja nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (ELT 2003, L 283, lk 51; ELT eriväljaanne 09/01, lk 405), artiklite 3 ja 18 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille üks pool on Messer France SAS, varem Praxair, ja teine pool on Premier ministre (peaminister, Prantsusmaa), Commission de régulation de l'énergie (energiaturu reguleerimise komisjon, Prantsusmaa), Ministre de l'Économie et des Finances (majandus- ja rahandusminister, Prantsusmaa) ja Ministre de l'Environnement, de l'Énergie et de la Mer (keskkonna-, energeetika- ja merendusminister, Prantsusmaa) ning see käsitleb nimetatud äriühingule viimase poolt ajavahemikus 2005–2009 tasutud elektrienergiaga varustamise avaliku teenuse maksu (edaspidi „CSPE“) tagasimaksmist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 92/12

- 3 Direktiivi 92/12 põhjendus 3 oli sõnastatud järgmiselt:

„[M]ääratleda tuleks aktsiisiga maksustatava kauba mõiste; ühenduse sätteid võib kohaldada üksnes kauba suhtes, mida koheldakse sellisena kõikides liikmesriikides; selle kauba suhtes võib kohaldada teisi eriotstarbelisi kaudseid makse; teiste kaudsete maksude säilitamine või kehtestamine ei tohi kaasa tuua formaalsusi piiriületamisel“.

- 4 Direktiivi artikkel 3 sätestas:

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

- mineraalõlid,
- alkohol ja alkohoolsed joogid,

– tubakatooted.

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

[...]“.

5 Nimetatud direktiivi artiklis 6 oli sätestatud:

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

[...]“.

6 Direktiiv 92/12 tunnistati alates 1. aprillist 2010 kehtetuks ja asendati nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12 (ELT 2009, L 9, lk 12).

Direktiiv 2003/96

7 Direktiivi 2003/96 artikkel 1 näeb ette:

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

8 Direktiivi artikkel 3 sätestab:

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

9 Nimetatud direktiivi artiklis 4 on märgitud:

„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.“

10 Sama direktiivi artikli 18 lõike 10 kohaselt:

„Prantsuse Vabariik võib kohaldada kuni 1. jaanuarini 2009 täielikku või osalist maksuvabastust või -vähendust energiatoodete ja elektrienergia suhtes, mida kasutavad riik, piirkondlike ja kohalike omavalitsuste asutused ning teised avalik-õiguslikud isikud seoses tegevuse või tehingutega, mida nad teostavad riigiasutustena.

Prantsuse Vabariik võib rakendada üleminekuperioodi kuni 1. jaanuarini 2009, et kohandada oma praegune elektrienergia maksustamise süsteem käesoleva direktiivi sätetele vastavaks. Selle ajavahemiku jooksul tuleb arvesse võtta praeguse kohaliku elektrienergia maksustamise üldist keskmist taset, kui hinnatakse, kas käesolevas direktiivis sätestatud alammäärasid järgitakse.“

11 Direktiivi 2003/96 artikli 28 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid võtavad käesoleva direktiivi järgimiseks vajalikud õigusnormid vastu ja avaldavad need hiljemalt 31. detsembril 2003. Liikmesriigid teatavad sellest viivitamata komisjonile.

2. Nad kohaldavad käesolevaid sätteid 1. jaanuarist 2004, välja arvatud artikli 16 ja artikli 18 lõike 1 sätteid, mida liikmesriigid võivad kohaldada 1. jaanuarist 2003.“

Liikmesriigi õigus

12 10. veebruari 2000. aasta elektrienergiaga varustamise avaliku teenuse kaasajastamise ja arendamise seaduse nr 2000-108 (loi n° 2000-108 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité, *JORF*, 11.2.2000, lk 2143) artikkel 1 sätestas:

„Elektrienergiaga varustamise avaliku teenuse eesmärk on üldist huvi järgides tagada elektrivarustus kogu riigi territooriumil.

Energiapoliitika raames aitab see kaasa sõltumatusel ja varustuskindlusele, õhukvaliteedile ja võitlustele kasvuhoooneefektiga, riigi ressursside tasakaalustatud haldamisele ja arendamisele, energianõudlusega toimetulekule, majanduse konkurentsivõimele ja tulevikutehnoloogiate valiku kontrollimisele, samuti elektrienergia mõistlikule kasutamisele.

See aitab kaasa sotsiaalsele ühtekuuluvusele, tagades igapäevase õiguse elektrienergiale, võitlusele kõrvalejäetusega, territooriumi tasakaalustatud arengule keskkonda hoides, teadustegevusele ja tehnoloogiaarengule ning kaitsele ja avalikule julgeolekule.

[...]“.

13 3. jaanuari 2003. aasta seaduse nr 2003-8 gaasi- ja elektrituru ning elektrienergiaga varustamise avaliku teenuse kohta (loi n° 2003-8 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie, *JORF*, 4.1.2003, lk 265), millega muudeti seadust nr 2000-108, artiklis 37 oli sätestatud:

„I. – Seaduse nr 2000-108 [...] artikli 5 lõige I sõnastatakse järgmiselt:

„I. – Elektriettevõtjatele pandud avaliku teenuse osutamisega seotud kulud hüvitatakse täies ulatuses. Need kulud hõlmavad:

a) Elektrienergia tootmisel:

1° Lisakulusid, mis võivad tekkida artiklite 8 ja 10 sätete rakendamisel suhestatuna Électricité de France'i või 8. aprilli 1946. aasta seaduse nr 46-628 [elektrienergia ja gaasi riigistamise kohta (loi n° 46-628 sur la nationalisation de l'électricité et du gaz)] artiklis 23 mainitud riigistamata jaotusettevõtjate kokkuhoitud investeerimis- ja käitamiskuludega. Nende samade kokkuhoitud kulude summade alusel määratakse kindlaks hüvitamisele kuuluvad lisakulud, kui asjaomaseid rajatisi käitavad Électricité de France või riigistamata jaotusettevõtjad. Kui lepingud sõlmitakse sellise elektrienergia ostmiseks, mis on toodetud [Prantsusmaa] Euroopas asuva mandriosa võrguga ühendamata piirkonnas asuvas tootmisrajatises, siis arvutatakse lisakulud suhestatuna tootmisele vastava osaga mittevabatahtlikele klientide puhul kohaldatavas müügihinnas;

2° Tootmise lisakulusid [Prantsusmaa] Euroopas asuva mandriosa võrguga ühendamata piirkondades, mis nende piirkondade laadist tingitud tootmisparagi iseärasuste tõttu ei ole kaetud tootmisele vastava osaga mittevabatahtlikele klientide puhul kohaldatava müügihinna või käesoleva seaduse artikli 4 lõikes I ette nähtud hinna võimalike ülemmääradega;

b) Elektrienergia tarnimisel:

- 1° Saamata jäänud tulu ja kulused, mida elektrienergia tarnijad kannavad artikli 4 lõike I viimases lõigus nimetatud „esmatarbetoote“ eritariifi kohaldamise tõttu;
- 2° Kulused, mida elektrienergia tarnijad kannavad osalemise tõttu artikli 2 lõike III esimeses lõigus nimetatud meetmes, mis on võetud energiaostuvõimetute isikute huvides. Neid kulused võetakse arvesse tarnija poolt eelmises lõigus nimetatud „esmatarbetoote“ eritariifi tõttu kantud kulude teatava protsendimäära ulatuses. Selle protsendimäära kehtestab energiaminister.

Need kulud arvutatakse nõuetekohase raamatupidamisaruandluse alusel, mida kulused kandvad ettevõtjad peavad. Raamatupidamisaruandlust, mida peetakse energiaturu reguleerimise komisjoni kindlaks määratud eeskirjade alusel, kontrollib neid kulused kandvate ettevõtjate kulul nende audiitor või riigiettevõtete korral nende riiklik raamatupidaja. Energiaturu reguleerimise komisjon võib ettevõtja kulul lasta kontrollida viimase raamatupidamisaruandlust tema valitud sõltumatul asutusel. Energeetika eest vastutav minister määrab energiaturu reguleerimise komisjoni ettepaneku alusel igal aastal kindlaks kulude suuruse.

Kulude hüvitamine ettevõtjatele, kes neid kannavad, tagatakse riigi territooriumil elavate ja asuvatelt elektrienergia lõpptarbijatelt võetava maksu abil.

Eespool mainitud maksu summa arvutatakse proportsionaalselt tarbitud elektrienergia kogusega. Samas võetakse maksu arvutamisel arvesse tootja poolt omatarbeks toodetud või lõpptarbija poolt kolmandalt isikult, kes käitab tarbimiskohas tootmisrajatist, omatarbeks ostetud elektrienergiat alates 240 miljonist kilovatt-tunnist aasta ja tootmiskoha kohta.

Artikli 22 lõike I esimeses lõigus mainitud lõpptarbijate poolt maksmisele kuuluv maks tarbimiskoha kohta ei tohi ületada 500 000 [eurot].

Maksusumma iga kilovatt-tunni kohta arvutatakse nii, et see kataks kõik punktides a ja b osutatud kulud, samuti Caisse des dépôts et consignations'i (hoiufond; edaspidi „hoiufond“) alljärgnevalt märgitud haldustasud. Energeetika eest vastutav minister määrab igal aastal energiaturu reguleerimise komisjoni ettepaneku alusel kindlaks selle summa.

Iga kilovatt-tunni suhtes kohaldatav maks ei või olla kõrgem kui 7% kilovatt-tunni müügihinnast (va abonementtasu ja maksud), mida kohaldatakse 6 kilo-volt-ampri võimsusega liitumise kohta (nõudlusreageering ning tunni- ja aastaaja põhised hinnad välja arvatud).

[...]“.

- 14 Pärast seda, kui Euroopa Komisjon saatis Prantsuse Vabariigile 18. märtsil 2010 märgukirja, et viimane kohandaks oma elektrienergia maksustamise süsteemi direktiivi 2003/96 sätetele vastavaks, võttis nimetatud liikmesriik vastu 7. detsembri 2010. aasta seaduse nr 2010-1488 elektrituru ümberkorraldamise kohta (loi n° 2010-1488 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité, *JORF*, 8.12.2010, lk 21467) ehk nn „NOME seaduse“. Viimase eesmärk oli nimetatud direktiivi sätted üle võtta riigisisesele õigusesse. Nii asendati CSPE elektrienergia lõpptarbijate valla ja linna ning departemangu maksuga. Uued maksud jõustusid 1. jaanuaril 2011.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 15 Praxair, mis on Messer France'i õiguseellane, esitas taotluse tagastada talle CSPE, mille ta oli tasunud ajavahemikul 2005–2009.

- 16 Äriühing leidis nimelt, et see kaudne maks on vastuolus direktiivi 92/12 artikli 3 lõikega 2, kuna tegemist ei ole eriotstarbelise maksuga viidatud sätte tähenduses.
- 17 Kuna pädev minister jättis selle taotluse 5. jaanuaril 2011 vaikimisi rahuldamata, esitas nimetatud äriühing kaebuse tribunal administratif de Paris'le (Pariisi esimese astme halduskohus, Prantsusmaa), nõudes nii tasutud CSPE tagastamist koos viivisega. Tribunal administratif de Paris (Pariisi esimese astme halduskohus) jättis 6. juuli 2012. aasta otsusega selle kaebuse rahuldamata. Cour administrative d'appel de Paris (Pariisi teise astme halduskohus, Prantsusmaa), kellele Praxair esitas eelnimetatud kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse, jättis 23. veebruari 2016. aasta otsusega Praxairi apellatsioonkaebuse samuti rahuldamata.
- 18 Praxair esitas 25. aprillil 2016 kassatsioonkaebuse Conseil d'État'le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu). Ta esitas mitu väidet CSPE kooskõla kohta liidu õiguse, eriti aga direktiiviga 92/12.
- 19 Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas olukorras, kus liikmesriik ei ole pärast [direktiivi 2003/96] jõustumist esialgu vastu võtnud ühtegi õigusnormi, millega kehtestatakse aktsiis elektrienergia tarbimiselt, vaid on säilitanud varasema kaudse maksu sellelt tarbimiselt ja kohalikud maksud:
- tuleb kõnesolevate maksude vastavust direktiividele [92/12] ja [2003/96] hinnata, võttes arvesse tingimusi, mis peavad direktiivi [92/12] artikli 3 lõike 2 kohaselt täidetud olema, et tegemist oleks „teise kaudse maksuga“, ning milleks on üks või mitu eriotstarvet ning teatavate aktsiisi ja käibemaksu puhul kohaldatavate maksustamiseskirjade järgimine;
 - või on „teist kaudset maksu“ võimalik säilitada ainult siis, kui on olemas ühtlustatud aktsiis, ja viimasel juhul võib kõnesolevat maksu käsitada niisuguse aktsiisina, mille vastavust nendele kahele direktiivile tuleb seega hinnata, lähtudes kõikidest ühtlustamismõistetest, mis on nendega ette nähtud?
2. Kas elektrienergia tarbimise suhtes kohaldatavat maksu, millest saadavat tulu kasutatakse nii selleks, et rahastada kulusid, mis on seotud elektrienergia tootmisega taastuvenergia allikatest ja elektrienergia tootmisega koostootmisel, kui ka tariifide geograafiliseks ühtlustamiseks ja elektrienergia hinna alandamiseks energiaostuvõimetutel majapidamistel, tuleb käsitada eriotstarbelisena direktiivi [92/12] artikli 3 lõike 2 (see sätte on võetud üle direktiivi [2008/118] artikli 1 lõikesse 2) kohaldamise eesmärgil?
3. Kas juhul, kui eriotstarbeks selle sätte tähenduses võib kvalifitseerida ainult osad taotletud otstarvetest, võivad maksumaksjad siiski nõuda vaidlusaluse maksu tagastamist tervikuna või ainult osaliselt, see tähendab selle osa tagastamist, mis ei vasta sellest maksust rahastatavates kogukuludes eriotstarbele?
4. Kas juhul, kui eelnevatele küsimustele antava vastuse kohaselt on [CSPE] süsteem täielikult või osaliselt liidu õiguses sätestatud elektrienergia maksustamise eeskirjadega vastuolus, tuleb direktiivi [2003/96] artikli 18 lõike 10 teist lõiku tõlgendada nii, et kuni 1. jaanuarini 2009 kujutab selles direktiivis ette nähtud maksustamise alammäärade järgimine liidu õiguses sätestatud elektrienergia maksustamise eeskirjade hulgas endast ainsat kohustust, mis [Prantsuse Vabariigil] oli?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Neljas küsimus

- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida esmajärjekorras, selgitada sisuliselt, kas direktiivi 2003/96 artikli 18 lõike 10 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et kuni 1. jaanuarini 2009 kujutas maksustamise alammäärade järgimine liidu õiguses sätestatud elektrienergia maksustamise eeskirjade hulgas endast ainsat kohustust, mis Prantsuse Vabariigil oli.
- 21 Tuleb meenutada, et direktiivi 2003/96 artikkel 3 laiendas direktiivi 92/12 kohaldamisala elektrienergiale. Direktiivi 2003/96 artikli 28 lõigete 1 ja 2 kohaselt lõpeb direktiivi ülevõtmise tähtaeg 31. detsembril 2003 ning direktiiv jõustub 1. jaanuaril 2004.
- 22 Samas nägi direktiivi 2003/96 artikli 18 lõike 10 teine lõik ette üleminekuperioodi kuni 1. jaanuarini 2009, et võimaldada Prantsuse Vabariigil kohandada oma elektrienergia maksustamise süsteem selle direktiivi sätetele vastavaks. See säte nägi ette, et nimetatud liikmesriigil tuleb selle ajavahemiku jooksul arvesse võtta „praeguse kohaliku elektrienergia maksustamise üldist keskmist taset“, kui hinnatakse, kas direktiivis sätestatud alammäärasid järgitakse. Seega pidi Prantsuse Vabariik viima 1. jaanuariks 2009 oma elektrienergia maksustamise süsteemi direktiivi 2003/96 sätetega kooskõlla.
- 23 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb neljandale küsimusele vastata, et direktiivi 2003/96 artikli 18 lõike 10 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et kuni 1. jaanuarini 2009 kujutas selles direktiivis ette nähtud maksustamise alammäärade järgimine liidu õiguses sätestatud elektrienergia maksustamise eeskirjade hulgas endast ainsat kohustust, mis Prantsusmaal oli.

Esimene küsimus

- 24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma esimese küsimusega kõigepealt selgitada sisuliselt, kas direktiivi 92/12 artikli 3 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et teise kaudse maksu säilitamine eeldab ühtlustatud aktsiisi kehtestamist, ja seejärel, kas sellist maksu nagu põhikohtuasjas saab käsitada niisuguse aktsiisina või kas selle kokkusobivust direktiividega 92/12 ja 2003/96 tuleb teiste eriotstarbeliste kaudsete maksude esinemise väljaselgitamiseks vajaduse korral hinnata direktiivi 92/12 artikli 3 lõikes 2 sätestatud kriteeriumidest lähtudes.
- 25 Mis puudutab esimese küsimuse esimest osa, siis tuleb märkida, et direktiivi 92/12 artikli 3 lõige 2 näeb ette, et elektrienergiale võib kehtestada teisi eriotstarbelisi kaudseid makse, kui need on kooskõlas aktsiisi ja käibemaksu puhul kohaldatavate maksustamiseeskirjadega.
- 26 Ent miski direktiivis 92/12 ei anna põhjust järeldada, et Euroopa Liidu kehtestatud elektrienergia tarbimise maksustamissüsteemi raames sõltub liikmesriikide õigus kehtestada teisi kaudseid makse ühtlustatud aktsiisi rakendamisest.
- 27 Pealegi on direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 2, mille sinna lisas Euroopa Liidu Nõukogu, eesmärk arvestada liikmesriikide maksustamistavade mitmekesisust selles valdkonnas, eeskätt kaudsete maksude sagedast kasutamist eelarvevälise poliitika rakendamisel (vt selle kohta 24. veebruari 2000. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, C-434/97, EU:C:2000:98, punkt 18).
- 28 Järelikult ei saa direktiivi 92/12 artikli 3 lõiget 2 tõlgendada nii, et see seab teiste elektrienergia kaudsete maksude, mille liikmesriigid võivad jätta jõusse või kehtestada, kehtivusele tingimusi.

- 29 Esimese küsimuse teise osa kohta tuleb märkida, et Euroopa Kohus leidis 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-164/11, ei avaldata, EU:C:2012:665), et Prantsuse Vabariik ei täitnud direktiivi 2003/96 ülevõtmisega seotud kohustusi sellele liikmesriigile komisjoni poolt saadetud põhjendatud arvamuses ette nähtud tähtpäevaks, s.o 22. maiks 2010.
- 30 Pealegi tunnistas Prantsuse Vabariik ise, et selleks kuupäevaks ei olnud ta võtnud vajalikke meetmeid, et võtta üle direktiivi 2003/96 sätteid; direktiiv võeti üle hiljem seadusega nr 2010-1488 (vt selle kohta 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-164/11, ei avaldata, EU:C:2012:665, punkt 22).
- 31 Ent seaduse nr 2003-8 artikkel 37, millega kehtestati CSPE, oli juba jõustunud kuupäeval, mil esitati eelnimetatud kohtuotsuse aluseks olev liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi. Kuna Euroopa Kohus tuvastas ja Prantsuse Vabariik tunnistas, et selleks kuupäevaks ei olnud kõnealune liikmesriik teinud muudatusi oma elektrienergia maksustamise süsteemis, et kehtestada elektrienergia ühtlustatud aktsiis, siis ei saa CSPEd pidada selliseks aktsiisiks.
- 32 CSPE kooskõla direktiividega 92/12 ja 2003/96 tuleb niisiis teiste kaudsete eriotstarbeliste maksude esinemise väljaselgitamiseks hinnata direktiivi 92/12 artikli 3 lõikes 2 sätestatud kriteeriumidest lähtudes.
- 33 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 92/12 artikli 3 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et elektrienergia teise kaudse maksu kehtestamise võimalus ei sõltu ühtlustatud aktsiisi rakendamisest ja sellise maksu nagu põhikohtuasjas kokkusobivust direktiividega 92/12 ja 2003/96 tuleb teiste kaudsete eriotstarbeliste maksude esinemise väljaselgitamiseks hinnata direktiivi 92/12 artikli 3 lõikes 2 sätestatud tingimustest lähtudes, sest tegemist ei ole aktsiisiga.

Teine küsimus

- 34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub teise küsimusega selgitada sisuliselt, kas direktiivi 92/12 artikli 3 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellist maksu nagu põhikohtuasjas võib käsitada „teise kaudse maksuna“.
- 35 Sellega seoses tuleb meenutada, et direktiivi 92/12 artikli 3 lõige 2 lubab liikmesriikidel kehtestada või säilitada ka mõne muu kaudse maksu peale selle direktiiviga kehtestatud aktsiisi, kui esiteks on see eriotstarbeline ja teiseks on see kooskõlas aktsiisi ja käibemaksu puhul kohaldatavate maksustamiseeskirjadega maksubaasi ning maksu arvutamise, sissenõudmise ja järelevalve kohta (vt selle kohta 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 21).
- 36 Need kaks tingimust, mille mõte on hoida ära täiendavaid kaudseid lisamakse, mis takistaksid alusetult kaubandust, nagu tuleneb nimetatud sätte sõnastusest, on kumulatiivsed (27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 22).
- 37 Mis puudutab esimest tingimust, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et „eriotstarve“ direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 2 tähenduses on muu kui puhtelarveline otstarve (24. veebruari 2000. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-434/97, EU:C:2000:98, punkt 19; 9. märtsi 2000. aasta kohtuotsus EKW ja Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, punkt 31, ja 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 23).
- 38 Kuid selleks, et maksu saaks pidada eriotstarbeliseks kõnealuse sätte tähenduses, on vaja, et kõnealuse maksu enesega taotletakse viidatud eriotstarvet. Nii on see eelkõige juhul, kui maksutulu tuleb tingimata kasutada selleks, et vähendada nimetatud maksuga maksustatava elektrienergia tarbimisega

konkreetselt seotud keskkonnakulusid ning edendada territoriaalset ja sotsiaalset ühtekuuluvust nii, et maksutulu kasutamise ja kõnealuse maksu eesmärgi vahel on otsene seos (vt selle kohta 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 30, ja 5. märtsi 2015. aasta kohtuotsus *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, punkt 41).

- 39 Samas ei saa konkreetse maksu tulu eelnevalt kindlaks määratud kasutus, mis on pelgalt liikmesriigi eelarve sisemise korraldamise tagajärg, kujutada endast sellisena selleks piisavat tingimust, kuna iga liikmesriik võib ette näha, hoolimata taotletavast eesmärgist, et konkreetse maksu tulu suunatakse konkreetsete kulutuste rahastamiseks (vt selle kohta 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 29).
- 40 Selle kohta nähtub eelotsusetaotlusest, et esiteks oli CSPE ette nähtud taastuvenergia allikatest ja koostootmisel toodetava elektrienergia ostmise kohustusega tarnijatele kaasnevate lisakulude katmise teel keskkonnaalaste eesmärkide rahastamiseks. Teiseks nähti CSPE ette territoriaalse ja sotsiaalse ühtekuuluvuse eesmärkide rahastamiseks, korvates tootmise lisakulud piirkondades, mis ei ole ühendatud Euroopas asuva mandriosa võrguga; saamata jäänud tulu ning täiendavad halduskulud, mida elektrienergia tarnijad kannavad esiteks „esmatarbetootena“ käsitletava elektrienergia eritariifi kohaldamise tõttu ja teiseks osalemise tõttu meetmes, mis on võetud energiaostuvõimetute isikute huvides. Kolmandaks oli CSPE ette nähtud, rahastamaks kulusid, mis on seotud *médiateur national de l'énergie* (riiklik energiavahendaja) ja hoiufondi CSPEga seotud haldustegevusega.
- 41 Lisaks nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevatest materjalidest, et CSPE summa määrati eelnevalt kindlaks hinnangute põhjal, mis ettevõtjad andsid selle maksuga taotletavate eesmärkide elluviimise kulude kohta. Ettevõtjad saatsid vastavad prognoosid energiaturu reguleerimise komisjonile, kes arvutas nende põhjal välja selle avaliku teenuse kulude summa, mida nimetatud maks oli mõeldud katma ja edastas oma ettepaneku valitsusele hiljemalt maksustamisaastale eelneva aasta 15. oktoobriks. Seejärel oli energeetika eest vastutava ministri ülesanne otsustada igal aastal enne 31. detsembrit igale tarbitud kilovatt-tunnile kohaldatav maks nii, et maksutulu kataks kõik hüvitatavad kulud. Lisaks ei arvatud CSPE laekumisest saadud vahendeid riigieelarvesse, vaid need kanti hoiufondis avatud erikontole, mida kasutati üksnes elektriettevõtjatele määratud avaliku teenuse osutamise ülesandega seonduvate selliste kulude katteks, mis on välja toodud seaduse nr 2000-108 (muudetud seadusega nr 2003-8) artiklis 5.
- 42 Mis puudutab esiteks riikliku energiavahendaja ja hoiufondi CSPEga seotud haldustegevuse kulusid, siis tuleb märkida, et neil kuludel ei ole muud eriotstarvet kui eelarveline ja need ei ole seotud mitte konkreetselt elektritarbimise, vaid liikmesriigi õigusnormides kehtestatud süsteemi üldise toimimisega. Selliseid üldisi kulusid saab aga rahastada mis tahes liiki maksu tuludest.
- 43 Teiseks, mis puudutab CSPEga taotletavaid territoriaalse ja sotsiaalse ühtekuuluvuse eesmarke, milleks on tariifide geograafiline ühtlustamine ja elektrienergia hinna alandamine energiaostuvõimetutel majapidamistel, siis on tegu eesmärkidega, mida üldjuhul rahastatakse riigieelarvest ja mis ei võimalda pidada seda maksu eriotstarbeliseks.
- 44 Seega, olgugi et asjaomased liikmesriigi õigusnormid nägid ette CSPE tulu kasutuse eelnevalt kindlaksmääramise mehhanismi – nagu märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 41, kasutatakse seda eelkõige viidatud haldusülesannete ning territoriaalse ja sotsiaalse ühtekuuluvuse eesmärkide rahastamiseks –, ei ole sellel siiski mingit eriotstarvet direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 2 tähenduses.
- 45 Kolmandaks, mis puudutab CSPEga taotletavat keskkonnaalast eesmärki, siis nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 71, aitab CSPE edendada elektrienergia tootmist taastuvallikatest ja koostootmisel, osaledes selle rahastamises, nii et ta ise tagab viidatud eriotstarbe täitmise. Seega esines tõepoolest otsene seos selle maksuga taotletava keskkonnaalase eesmärgi ja elektrienergia tarbimisega keskkonnale kaasneva negatiivse mõju leevendamise vahel.

- 46 Järelikult on CSPE-l keskkonnaalase eesmärgiga seoses tõepoolest eriotstarve.
- 47 Käesoleva kohtuotsuse punktis 35 nimetatud teise tingimuse puhul tuleb kontrollida, kas CSPE oli kooskõlas direktiivi 92/12 artikli 3 lõikes 2 sätestatud aktsiisi ja käibemaksu puhul kohaldatavate maksustamiseeskirjadega maksubaasi ning maksu arvutamise, sissenõudmise ja järelevalve kohta.
- 48 Sellega seoses tuleb märkida, et viidatud säte ei nõua, et liikmesriigid järgiksid kõiki aktsiisi ja käibemaksu maksustamiseeskirju maksubaasi ning maksu arvutamise, sissenõudmise ja järelevalve kohta. Piisab, kui eriotstarbelised kaudsed maksud vastavad nimetatud aspektide osas kas ühe või teise liidu õigusnormidega korraldatud maksustamistehnika ülesehitusele (24. veebruari 2000. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-434/97, EU:C:2000:98, punkt 27).
- 49 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 82 märkis, puudub CSPE-l käibemaksu omaga võrreldav struktuur, kuna esiteks ei ole CSPE summa proportsionaalne maksustatava toote hinnaga, vaid arvutatakse tarbitud elektrienergia koguse järgi, ja teiseks toimub CSPE arvestamine elektrienergia tarbimisse lubamise ajal, mitte tootmis- ja turustusprotsessi igas etapis, nagu see on omane käibemaksule. Seetõttu tuleb analüüsida CSPE-le omaste maksustamiseeskirjade ja aktsiisidele omaste maksustamiseeskirjade sarnasusi.
- 50 Esiteks, mis puudutab maksubaasi ja maksu arvutamist, siis nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et CSPE summa arvutati sarnaselt aktsiisidele tarbitud kilovatt-tundide põhjal.
- 51 Teiseks muutub CSPE sissenõutavaks, nagu on sätestatud direktiivi 92/12 artikli 6 lõikes 1 aktsiiside puhul, elektrienergia tarbimisse lubamise ajal.
- 52 Kolmandaks, mis puudutab selle maksu järelevalvet, siis asjaomaste Prantsuse õigusnormide kohaselt on elektritarnijad need, kes koguvad CSPEd, mis seejärel kantakse hoiufondi ja jagatakse laiali erinevatele tarnijatele. Sellegipoolest lasub selle maksu tasumise üle järelevalve teostamine avalikul võimul energiaturu reguleerimise komisjoni vahendusel ning maksu tasumisega seotud kohtuvaidlused kuulusid halduskohtute pädevusse, nii nagu see on ette nähtud kaudsete maksude valdkonnas.
- 53 Seega oli CSPE kõiki Euroopa Kohtu valduses olevaid tõendeid arvesse võttes kooskõlas aktsiisi puhul kohaldatavate maksustamiseeskirjadega ning vastas seega direktiivi 92/12 artikli 3 lõikes 2 sätestatud teisele tingimusele, mida tuleb siiski veel tuvastada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.
- 54 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 92/12 artikli 3 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellist maksu nagu põhikohtuasjas võib käsitada „teise kaudse maksuna“ seoses selle keskkonnaalase eesmärgiga, milleks on rahastada lisakulusid, mis on seotud kohustusega osta rohelist elektrienergiat; seevastu ei saa seda teha seoses selle maksu selliste territoriaalse ja sotsiaalse ühtekuuluvusega seotud eesmärkidega, nagu on tariifide geograafiline ühtlustamine ja elektrienergia hinna alandamine energiaostuvõimetutel majapidamistel, ning seoses selle maksu puhtalt halduseesmärkidega, eelkõige selliste riigiasutuste või institutsioonide nagu riiklik energiavahendaja või hoiufond haldustegevuskulud; seda kõike tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et on järgitud aktsiisi puhul kohaldatavaid maksustamiseeskirju.

Kolmas küsimus

- 55 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma kolmanda küsimusega selgitada sisuliselt, kas juhul, kui eriotstarbeks direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 2 tähenduses võib kvalifitseerida ainult osa taotletud otstarbeid, tuleb liidu õigust tõlgendada nii, et maksumaksjad võivad siiski nõuda asjaomase maksu tagastamist tervikuna või ainult osaliselt, see tähendab selle osa tagastamist, mis ei vasta CSPEst rahastatavates kogukuludes eriotstarbele.

- 56 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleneb õigus sellise maksu tagastamisele, mille liikmesriik on sisse nõudnud liidu õigusnorme rikkudes, liidu õiguse sätetega – nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus – õigussubjektidele antud õigustest ja täiendab neid õigusi. Liikmesriigid on seega põhimõtteliselt kohustatud tagastama maksu, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes (19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 57 Lisaks on Euroopa Kohus leidnud, et õiguse liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksude tagastamisele ainus erand puudutab olukorda, kus maksukohustuslane kannab alusetult tasutud maksu vahetult edasi ostjale (15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 74).
- 58 Arvestades teisele küsimusele antud vastust ja tingimusel, et põhikohtuasja kaebaja elektrienergia lõpptarbijana ei kandnud alusetult tasutud CSPEd vahetult edasi oma klientidele – mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul – võib ta nõuda nende summade tagastamist proportsionaalselt CSPEst saadud maksutulu osaga, mida kasutati, et rahastada territoriaalset ja sotsiaalset ühtekuuluvust ja puhtalt halduseesmärke, eelkõige riikliku energiavahendaja ja hoiufondi CSPEga seotud haldustegevust.
- 59 Pealegi saab põhikohtuasja kaebaja, kui arvestada neljandale küsimusele antud vastust, nõuda nende summade tagastamist alles alates 1. jaanuarist 2009, see tähendab alates kuupäevast, mil direktiiv 2003/96 muutus Prantsuse Vabariigi jaoks vahetult kohaldatavaks.
- 60 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et asjaomased maksumaksjad võivad nõuda sellise maksu nagu põhikohtuasjas osalist tagastamist proportsionaalselt selle maksu tulu osaga, mida ei kasutata eriotstarbel, tingimusel, et asjaomased maksumaksjad ei ole maksu edasi kandnud oma klientidele; viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, artikli 18 lõike 10 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et kuni 1. jaanuarini 2009 kujutas selles direktiivis ette nähtud maksustamise alammäärade järgimine liidu õiguses sätestatud elektrienergia maksustamise eeskirjade hulgas endast ainsat kohustust, mis Prantsusmaal oli.**
- 2. 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 2 tuleb tõlgendada nii, et elektrienergia teise kaudse maksu kehtestamise võimalus ei sõltu ühtlustatud aktsiisi rakendamisest ja sellise maksu nagu põhikohtuasjas kokkusobivust direktiividega 92/12 ja 2003/96 tuleb teiste kaudsete eriotstarbeliste maksude esinemise väljaselgitamiseks hinnata direktiivi 92/12 artikli 3 lõikes 2 sätestatud tingimustest lähtudes, sest tegemist ei ole sellise aktsiisiga.**
- 3. Direktiivi 92/12 artikli 3 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellist maksu nagu põhikohtuasjas võib käsitada „teise kaudse maksuna“ seoses selle keskkonnaalase eesmärgiga, milleks on rahastada lisakulusid, mis on seotud kohustusega osta rohelist elektrienergiat; seevastu ei saa seda teha seoses selle maksu selliste territoriaalse ja sotsiaalse ühtekuuluvusega seotud**

eesmärkidega, nagu on tariifide geograafiline ühtlustamine ja elektrienergia hinna alandamine energiaostuvõimetutel majapidamistel, ning seoses selle maksu puhtalt halduseesmärkidega, eelkõige selliste riigiasutuste või institutsioonide nagu médiateur national de l'énergie või Caisse des dépôts et consignations haldustegevuskulud; seda kõike tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et on järgitud aktsiisi puhul kohaldatavaid maksustamiseeskirju.

4. Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et asjaomased maksumaksjad võivad nõuda sellise maksu nagu põhikohtuasjas osalist tagastamist proportsionaalselt selle maksu tulu osaga, mida ei kasutata eriotstarbel, tingimusel, et asjaomased maksumaksjad ei ole maksu edasi kandnud oma klientidele; viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Allkirjad