Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ATHANASIOS RANTOS
esitatud 2. veebruaril 2023 [1]

Kohtuasi C-833/21

Endesa Generación SA
versus
Tribunal Económico-Administrativo Central

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Audiencia Nacional (üleriigiline kohus, Hispaania))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Direktiiv 2003/96/EÜ – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Artikli 14 lõike 1 punkt a – Energiatoodete ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks, maksust vabastamine – Liikmesriikide võimalus teha sellest maksuvabastusest erand „keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel“ – Riiklik maks söelt, mida kasutatakse elektri tootmiseks – Keskkonnapoliitikaga seotud eesmärgid – Hindamiskriteeriumid

I. Sissejuhatus

1. Direktiivis 2003/96/EÜ [2], millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, on artikli 14 lõike 1 punktis a ette nähtud, et maksust vabastatakse energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks. Selles õigusnormis on ka sätestatud, et erandina võivad liikmesriigid siiski keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel nimetatud tooted maksustada, ilma et nad peaksid järgima direktiivis sätestatud madalaimat maksustamistaset.

2. Missugustel tingimustel võib elektrienergia tootmiseks kasutatava söe niisugust maksustamist, nagu on nähtud ette riigisisestes õigusaktides, pidada maksustamiseks „keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel“ direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a tähenduses? Niisugune on sisuliselt küsimus, mille on esitanud Audiencia Nacional (üleriigiline kohus, Hispaania).

3. See eelotsusetaotlus on esitatud vaidluse raames, mille pooled on Endesa Generación SA (edaspidi „Endesa“) ja Tribunal Económico Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon, Hispaania) ning mis puudutab maksuotsust, mis käsitles Hispaania söemaksu kohaldamist soojuselektrijaamas elektrienergia tootmiseks kasutatava söe suhtes.

[1] Algkeel: prantsuse.

[2] Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiiv, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (ELT 2003, L 283, lk 51; ELT eriväljaanne 09/01, lk 405).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

1. Direktiiv 2003/96

4. Direktiivi 2003/96 artiklis 1 on sätestatud:

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

5. Selle direktiivi artiklis 2 on ette nähtud:

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

[…]

b) CN-koodide[3] 2701, 2702 ja 2704–2715 alla.

[…]

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)[4] koodid.

[…]“.

6. Selle direktiivi artiklis 4 on sätestatud:

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

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

7. Selle direktiivi artikkel 10 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Elektrienergia madalaim maksustamistase kehtestatakse alates 1. jaanuarist 2004 I lisa tabeli C kohaselt.

2. Liikmesriigid võivad kohaldada lõikes 1 märgitud madalaimast maksustamistasemest kõrgemat maksumäära, tingimusel et nad järgivad direktiivi 92/12/EMÜ[5]sätteid.“

3 Koondnomenklatuur.

4 EÜT 2001, L 279, lk 1.

5 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; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179).

8. Selle direktiivi artikli 14 lõike 1 punktis a on sätestatud:

„Lisaks sellele, mis on [direktiivi 92/12] üldsätetega ette nähtud maksustatavate toodete maksust vabastamise kohta, ja piiramata muude ühenduse sätete kohaldamist, peavad liikmesriigid maksust vabastama järgmisena loetletud tooted tingimustel, mille nad sätestavad selleks, et tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidmist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi:

a) energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks. Liikmesriigid võivad siiski keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel nimetatud tooted maksustada, ilma et peaks järgima käesolevas direktiivis sätestatud madalaimat maksustamistaset. Sellisel juhul ei võeta kõnealuste toodete maksustamist arvesse artiklis 10 sätestatud elektrienergia madalaima maksustamistaseme järgimisel.“

2. Direktiiv 2008/118/EÜ

9. Direktiivis 2008/118/EÜ[6], mille artikli 47 kohaselt tunnistati direktiiv 92/12 kehtetuks ja asendati alates 1. aprillist 2010, on artiklis 1 sätestatud:

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

a) direktiivis [2003/96] nimetatud energiatooted ja elekter;

[…]

2. Liikmesriigid võivad erieesmärkidel maksustada aktsiisikauba täiendavate kaudsete maksudega, kui kõnealused maksud on kooskõlas aktsiisi või käibemaksu suhtes kohaldatavate ühenduse maksueeskirjadega maksubaasi määramise, maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta, arvestades et nende eeskirjade alla ei kuulu maksuvabastusi käsitlevad sätted.

3. Liikmesriikidel on õigus maksustada:

a) tooteid, mis ei ole aktsiisikaup;

[…]

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

B. Hispaania õigus

10. 18. novembri 2005. aasta seadusega, millega võetakse Hispaania õiguskorda üle mitu ühenduse direktiivi energiatoodete ja elektrienergia maksustamise valdkonnas seoses eri liikmesriikides asuvate ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksusüsteemiga ning

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

millega reguleeritakse Euroopa Liidu raames pensionifondidesse tehtavate piiriüleste maksete maksustamise süsteemi (Ley 22/2005 por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea)[7] (edaspidi „seadus 22/2005“), kehtestati Hispaanias söemaks (edaspidi „söemaks“). Selleks muudeti 28. detsembri 1992. aasta seadust 38/1992 erimaksude kohta (Ley 38/1992 de Impuestos Especiales)[8] nii, et lisati III jaotis „Aktsiisimaks söelt“, mis hõlmab muu hulgas selle seaduse artikleid 75–84 (edaspidi „seadus 38/1992“).

11. Seaduse 38/1992 artikli 75 lõikes 1 on sätestatud:

„Seoses selle maksuga loetakse söeks nõukogu määrusega (EMÜ) nr 2658/87[9] kehtestatud tariifi- ja statistikanomenklatuuri koodide 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 ja 2714 alla kuuluvad tooted […]“.

12. Selle seaduse artikli 77 lõikes 1 on ette nähtud:

„Aktsiisimaksuga maksustatakse söe tarbimist selle territoriaalses kohaldamisalas.“

13. Selle seaduse artikli 79 lõike 3 punktis a on sätestatud:

„Maksust on vabastatud tehingud, mis kujutavad endast söe tarbimisse lubamist, kui need eeldavad söe kasutamist järgmistel eesmärkidel:

a) elektrienergia tootmine ning elektrienergia ja soojuse koostootmine.“

14. Selle seaduse artikli 83 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Aktsiisimaksu maksustatava väärtuse moodustab maksustatavate tehingute esemeks oleva söe energiatõhusus, mida väljendatakse gigadžaulides.“

15. Seaduse 38/1992 artiklis 84 on sätestatud:

„Aktsiisimäär on 0,15 eurot gigadžauli kohta.“

16. Seadust 38/1992 muudeti 27. detsembri 2012. aasta seadusega 15/2012, millega võetakse maksumeetmed elektrienergia säästliku kasutamise huvides (Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética; edaspidi „seadus 15/2012“)[10]. Viimati nimetatud seaduse preambulis on märgitud:

„I) Käesoleva seaduse eesmärk on ühtlustada meie maksusüsteem [elektrienergia] tõhusama ja keskkonnahoidlikuma kasutamisega, mis on selles maksureformis aluseks võetud väärtused, ning seega järgides Euroopa Liidu maksu-, energia- ja mõistagi keskkonnapoliitika aluspõhimõtteid.

7 BOE nr 277, 19.11.2005, lk 37821.

8 BOE nr 312, 29.12.1992, lk 44305.

9 23. juuli 1987. aasta määrus tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta (EÜT 1987, L 256, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 382).

10 BOE nr 312, 28.12.2012, lk 88081.

Praeguses ühiskonnas nõuab energiatootmise ja -tarbimise üha suurem mõju keskkonnasäästlikkusele õiguslikku ja regulatiivset raamistikku, mis tagaks kõikidele turuosalistele energiamudeli nõuetekohase toimimise, mis aitaks ühtlasi kaitsta meie rikast keskkonnapärandit.

Selle seaduse peamine alus on põhiseaduse artikkel 45, mis näeb ette, et meie keskkonna kaitse on üks sotsiaal- ja majanduspoliitika juhtpõhimõtetest. Seepärast on üks selle maksureformi telgedest elektrienergia tootmisest ning kulutatud tuumkütuse või radioaktiivsete jäätmete ladustamisest tingitud keskkonnakulude arvestamine hinna sisse. Seadus peab seega ajendama meie energiatõhususe taset parendama, võimaldades samal ajal tagada loodusvarade parema majandamise ja jätkata edasiminekut uues säästva arengu mudelis nii majanduslikus ja sotsiaalses plaanis kui ka keskkonna seisukohast.

Lisaks aitab käesolev reform integreerida keskkonnapoliitikat meie maksusüsteemi, milles on silmas peetud nii spetsiifiliselt keskkonnamakse kui ka võimalust integreerida keskkonnaelement teistesse juba kehtestatud maksudesse.

Käesolevas seaduses silmas peetud väärtused ja eesmärgid on läbiva tähtsusega ja peaksid seega olema sektoripõhiste meetmete sidususe põhiteljeks, eriti kui need mõjutavad riigi jaoks nii suure majandusliku ja keskkonnamõjuga sektorit nagu energeetikasektor.

Selleks kehtestatakse käesoleva seadusega kolm uut maksu: käibemaks elektrienergia tootmiselt, tuumaenergia tootmiseks kulutatud tuumkütuse ja radioaktiivsete jäätmete tekitamise maks ning kulutatud tuumkütuse ja radioaktiivsete jäätmete tsentraliseeritud rajatistes ladustamise maks. Sellega kehtestatakse elektrienergia tootmiseks sisevete kasutamise tasu. Sellega muudetakse maagaasi ja söe maksustamiseks kehtestatud maksumäärasid, seejuures kaotatakse elektrienergia tootmises ning elektri ja tarbitava soojuse koostootmises kasutatavate energiatoodete jaoks ette nähtud maksuvabastused.

[…]

IV) […] [K]äesoleva seadusega on uuesti läbi vaadatud maksualane käsitamine, mida kohaldatakse mitmesuguste energiatoodete suhtes. Fossiilkütustest elektrienergia tootmise tegevus kujutab endast kasvuhoonegaaside heidete ühte peamist allikat, mistõttu maksustamise vaatevinklist on leitud, et niisugust elektrienergia tootmise vormi tuleb maksustada sobivamal viisil, olenevalt selle toote välismõjust.

Sellest lähtudes on mõned seaduse 38/1992 artikli 51 lõike 2 punktis c ja artikli 79 lõike 3 punktis a ette nähtud maksuvabastused kaotatud vastavalt direktiivi [2003/96] artikli 14 lõike 1 punktile a, mis võimaldab liikmesriikidel maksustada nendel eesmärkidel elektrienergia tootmiseks kasutatavaid energiatooteid, ja artikli 15 lõike 1 punktile c, mis puudutab soojuse ja elektrienergia koostootmist.

Et kohaldada samalaadset maksualast käsitamist fossiilsetest energiaallikatest elektrienergia tootmise suhtes, on ka söe maksustamise määra uuesti tõstetud ning samal ajal on lisatud erimäärad, mida kohaldatakse elektrienergia või elektrienergia ja soojuse koostootmiseks mõeldud kütteõli ja diislikütuse suhtes.

[…]“.

17. Seepärast kaotati seadusega 15/2012 seaduse 38/1992 artikli 79 lõike 3 punkt a ning muudeti selle seaduse artiklit 84:

„Aktsiisimaksu määr on 0,65 eurot gigadžauli kohta.“ [11]

18. Eelotsusetaotluse kohaselt säilitati seadusega 15/2012 vabastused süsivesinikemaksust elektritootmise suhtes elektrijaamades või elektritootmise või elektrienergia ja soojuse koostootmise suhtes kombineeritud elektrijaamades selle seaduse kohaldamisalasse kuuluvate kütuste puhul, mille hulka kuuluvad ka maagaas ja diislikütus. [12] Lisaks, nagu preambulis märgitud, loodi selle seadusega kolm uut maksu, st käibemaks elektrienergia tootmiselt, tuumaenergia tootmiseks kulutatud tuumkütuse ja radioaktiivsete jäätmete tekitamise maks ning kulutatud tuumkütuse ja radioaktiivsete jäätmete tsentraliseeritud rajatistes ladustamise maks.

19. Seaduse 15/2012 teine lisasäte „Elektrisüsteemi kulud“ oli sõnastatud järgmiselt:

„Iga aasta määratakse riigi üldeelarve seadustes 27. novembri 1997. aasta elektrisektori seaduse 54/1997 (Ley 54/1997 del Sector Eléctrico) [13] artiklis 16 ette nähtud elektrisüsteemikulude rahastamiseks summa, mis võrdub järgmiste elementide summaga:

a) käesolevas seaduses sätestatud maksude ja tasudena kogutavast prognoositavast tulust riigile määratud osa;

b) kasvuhoonegaaside saastekvootide enampakkumise prognoositav tulu, maksimaalselt kuni 500 miljonit eurot.“ [14]

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

20. Endesa on ettevõtja, kes toodab elektrienergiat söest. Ta ostab sütt endaga seotud äriühingu Carboex SA kaudu, kes deklareeris kütusepartiid, mis ostetakse edasimüümiseks, maksuhaldurile söemaksust vabastatud kaubana, kuna maksustatav teokoosseis on tarbimine.

21. Endesale kuuluvat soojuselektrijaama Litoral de Almería (Hispaania) puudutava 2013. aasta maksukontrolli tulemusel leidis maksuhaldur, et söemaksu maksustatav väärtus tuleb kindlaks määrata söe kõrgema küttevääртuse põhjal, sõltumata elektrienergia tootmiseks tegelikult kulutatud energiast. Ta väitis, et Endesa oli omandanud söepartiid, et tarbida neid elektrienergia tootmiseks, mille tulemusena tekkis maksustatav teokoosseis ja see maks kuulus tasumisele. Lisaks kontrolliti vormilisi kohustusi varude deklareerimise alal. Seepärast väljastati maksukontrolli käigus Endesale maksuotsus, milles määrati kindlaks suurem maksusumma koos viivitusintressiga summadelt, mis jäid veel tasuda.

[11] Eelotsusetaotlusest ilmneb, et 12. juuli 2013. aasta dekreetseadusega 9/2013, millega võetakse kiireloomulised meetmed elektrisüsteemi finantsstabiilsuse tagamiseks (Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico; BOE nr 167, 13.7.2013, lk 52106), lisati hiljem seaduse 38/1992 artiklisse 84 vähendatud aktsiisimäär (0,15 eurot gigadžauli kohta) kutsealases tegevuses kasutamiseks mõeldud söele, kui seda ei kasutata koostootmisprotsessis ega otseses või kaudses elektrienergia tootmises.

[12] Endesa väidab oma kirjalikes seisukohtades, et süsivesinikega seotud maksuvabastus kaotati seadusega 15/2012, kuid taastati 5. oktoobri 2018. aasta kuningliku dekreetseadusega 15/2018, millega võetakse kiireloomulised meetmed energiaalaseks üleminekuks ja tarbijate kaitseks (Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores; BOE nr 242, 6.10.2018, lk 97430).

[13] BOE nr 285, 28.11.1997, lk 35097.

[14] Seda õigusnormi muudeti esimest korda 26. detsembri 2013. aasta seadusega 24/2013 elektrisektori koha (Ley 24/2013 del Sector Eléctrico; BOE nr 310, 27.12.2013, lk 105198).

22. Endesa esitas 7. aprillil 2016 Tribunal Económico Administrativo Centralile (majandusasjade halduskohus, TEAC) kaebuse, milles ta vaidlustas esiteks maksustatava väärtuse, mis määrati kindlaks söe kõrgema kütteväärtuse alusel; teiseks asjaolu, et maksustati 268 717,98 tonni sütt, mille Carboex oli deklareerinud 2011. aastal majandusaastal maksuvabana, kuna see süsi oli mõeldud edasimüümiseks ning Endesa kasutas seda seejärel elektrienergia tootmiseks; kolmandaks arvestuslike varude kindlaksmääramise alates 31. detsembrist 2012 ning neljandaks elektrienergia tootmiseks kasutatud söe maksustamiseks kehtestatud söemaksu kooskõla liidu õigusega.

23. Tribunal Económico Administrativo Central (majandusasjade halduskohus) leidis 28. märtsi 2019. aasta otsuses, et söemaksuga maksustatava väärtuse kindlaksmääramisel ei tule arvesse võtta söe madalamat kütteväärtust. Ta asus seisukohale, et nende söepartiide maksustamine, mis olid varem deklareeritud maksuvabadena, kuna need olid mõeldud edasimüümiseks, ei kujuta endast topeltmaksustamist, kui ostja kasutab neid oma tarbeks elektrienergia tootmiseks, mis on söemaksuga maksustatav teokoosseis. See kohus leidis ka, et väidetavat viga söevarude deklareerimisel ei ole tõendatud. Lisaks jättis ta küsimuses, kas seadus 15/2012, millega kaotati elektrienergia tootmiseks kasutatava söe maksuvabastus, on liidu õigusega kooskõlas, otsuse tegemata.

24. Endesa esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Audiencia Nacionalile (üleriigiline kohus), Tribunal Económico Administrativo Centrali (majandusasjade halduskohus) otsuse peale halduskaebuse, esitades samad küsimused, mis esitati selles viimases kohtus, ning palus esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse seaduse 15/2012 sätte kohta, millega kaotati söemaksust vabastus söe elektrienergia tootmiseks kasutamise puhul.

25. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et ta on jõudnud järeldusele, et kuigi Hispaania õigusaktidega kindlaks määratud aktsiisimäär sõltub söe tarbimisega toodetud soojusenergiast, mida mõõdetakse gigadžaulides, ei ole põhjust arvesse võtta ainult seda soojusenergiat, mida tegelikult kasutatakse elektrienergia tootmiseks. Ta leiab samuti, et söemaksu maksustatav teokoosseis tekkis siis, kui kõnesolev äriühing ostis endaga seotud äriühingult sütt elektrienergia tootmiseks. Ei ole ka tõendeid selle kohta, et varude deklareerimisel oleks tehtud viga.

26. Selle kohtu sõnul ei saa Endesa nõudeid, et ta võiks jätta söemaksu välja arvutatud summa tasumata, seega rahuldada, vastasel korral on kahtlane, kas see maks, mida kohaldatakse elektrienergia tootmiseks kasutatava söe tarbimise suhtes, on kooskõlas liidu õigusnormidega, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik. Kui sellel maksul ei ole keskkonnakaitse-eesmärki direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a tähenduses, on kõnesolevad Hispaania õigusaktid liidu õigusega vastuolus ja tuleb jätta kohaldamata, mis jätab kõnesoleva maksuotsuse õigusliku aluseta.

27. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb tõsiselt, kas söemaks elektrienergia tootmiseks mõeldud söe tarbimise pealt on kooskõlas direktiiviga 2003/96, kuna selleks, et maksul oleks eriotstarve artikli 14 lõike 1 punkti a tähenduses, ei saa sellel olla üksnes eelarve-eesmärki, milleks on Hispaania elektrisüsteemi kulude rahastamine. Selline eelarve-eesmärk nähtub asjaolust, et seaduse 15/2012 teine lisasäte näeb sõnaselgelt ette, et selles seaduses ette nähtud hinnanguline iga-aastane maksutulu, mida saadakse maksudest ja tasudest, määratakse riigi üldeelarve seadustega elektrisüsteemi kulude rahastamiseks.

28. Lisaks ei kajastu seaduse 15/2012 preambulis välja kuulutatud keskkonnakaitse-eesmärk maksu struktuuris ning kogutud maksu ei kasutata selleks, et vähendada elektrienergia tootmises söe kasutamise mõju keskkonnale. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul näib ka, et

elektritootmiseks väga saastava energiatoote kasutamise maksustamine ei vasta tingimustele, mis peavad olema täidetud selleks, et maksul oleks eriotstarve, arvestades elektrituru hindade piirmäärade süsteemi ja asjaolu, et söe soojuselektrijaamad ei ole välja arvatud tootmisgarantii tasudest, mis aitavad kaasa nende majanduslikule ja rahalisele jätkusuutlikkusele.

29. Neil asjaoludel otsustas Audiencia Nacional (üleriigiline kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [direktiivi 2003/96] artikli 14 lõike 1 punktiga a on kooskõlas Hispaania õigusnormid, millega kehtestatakse elektrienergia tootmiseks söe kasutamise maksustamine, kui vaatamata sellele, et selle maksu väljakuulutatud eesmärk on kaitsta keskkonda, ei kajastu see otstarve maksu ülesehituses ja seda kogutakse elektrisüsteemi kulude rahastamiseks?

2. Kas keskkonnakaitse-eesmärki võib pidada maksu struktuuris konkreetselt kajastatuks asjaolu tõttu, et maksumäärad on kehtestatud elektritootmises kasutatava söe küttevääртuse põhjal?

3. Kas keskkonnaeesmärk saavutatakse ainuüksi sellega, et teatavate mittetaastuvate energiatoodete suhtes kehtestatakse maksud ning vähem keskkonnakahjulikeks peetavate energiatoodete kasutamist ei maksustata?“

30. Kirjalikke seisukohti esitasid Euroopa Kohtule Endesa, Hispaania valitsus ja Euroopa Komisjon.

IV. Õiguslik analüüs

31. Nende eelotsuse küsimustega – mida tuleb analüüsida koos – soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et riigisisesed õigusaktid, milles on nähtud ette elektrienergia tootmiseks kasutatava söe maksustamine, vastavad tingimusele, et maks peab olema kehtestatud „keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel“, kui olukorras, kus riigisisene seadusandja on selle maksu kehtestamisel tuginenud keskkonnakaitse-eesmärgile, ei ole keskkonnakaitse-eesmärki selle maksu struktuuris, kusjuures selle maksu määr määratakse kindlaks söe küttevääртuse põhjal, selle maksu tulu on mõeldud riigi elektrisüsteemi kulude rahastamiseks ja muude, keskkonda vähem kahjustavaks peetavate energiatoodete kasutamist ei maksustata.

32. Nendele küsimustele vastamiseks tuleb kõigepealt meenutada Euroopa Kohtu praktikat, mis käsitleb liikmesriikide õigust maksustada direktiivi 2003/96 alusel energiatooteid, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks.

33. Selles küsimuses on direktiivi artikli 4 lõikes 1 ette nähtud, et maksustamistasemed, mida liikmesriigid kohaldavad selle direktiivi kohaldamisalasse kuuluvate energiatoodete, st kütteainete, mootorikütuste ja elektrienergia suhtes, ei või olla madalamad kui käesoleva direktiiviga ette nähtud madalaim maksustamistase.[15] Selle direktiivi artikli 4 lõikes 2 on maksustamistase, mida liikmesriigid kõnesolevate toodete suhtes kohaldavad, kindlaks määratud nii, et see sisaldab kõiki kinnipeetavaid kaudseid makse (välja arvatud käibemaks), mis arvestatakse otse või kaudselt energiatoodete ja elektrienergia koguse alusel tarbimisse lubamise ajal.

[15] 31. märtsi 2022. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola (energiatoodete maksustamine) (C-139/20, EU:C:2022:240, punkt 39).

34. Nagu Euroopa Kohus on märkinud, nähes ette energiatoodete ja elektrienergia ühtlustatud maksustamise korra, on direktiivi 2003/96 eesmärk edendada siseturu nõuetekohast toimimist energiasektoris, vältides eelkõige konkurentsimoonutusi.[16] Siin on liidu seadusandja konkreetselt elektrienergia alal otsustanud – nagu ilmneb eelkõige ettepaneku võtta vastu nõukogu direktiiv, millega korraldatakse ümber energiatoodete maksustamise ühenduse raamistik,[17] seletuskirja leheküljelt 5 – kohustada liikmesriike vastavalt direktiivi 2003/96 artiklile 1 maksustama turustatud elektrienergiat, kuid vabastama samal ajal maksust elektrienergia tootmiseks kasutatavad energiatooted, ning seda eesmärgiga vältida elektrienergia topeltmaksustamist.[18]

35. Nii on direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimeses lauses sätestatud, et liikmesriigid vabastavad maksust energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse eelkõige elektrienergia tootmiseks.[19] Kuna selle direktiivi artikli 14 lõikes 1 on ammendavalt loetletud maksuvabastused, mida liikmesriigid on kohustatud energiatoodete ja elektrienergia maksustamisel andma, ei saa selle sätteid tõlgendada laialt, sest vastasel juhul võtaks see kõnealuse direktiiviga kehtestatud ühtlustatud maksustamiselt kogu soovitav toime.[20]

36. Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimeses lauses on osas, milles sellega kehtestatakse liikmesriikidele kohustus vabastada maksust elektrienergia tootmiseks kasutatavad energiatooted, ette nähtud täpne ja tingimusteta kohustus, mistõttu annab see säte isikutele õiguse tugineda sellele riigisisestes kohtutes vahetult.[21]

37. Lisaks on direktiivi 2003/96 eesmärk samuti toetada keskkonnapoliitika eesmärke.[22] Need eesmärgid väljenduvad liikmesriikidele antud võimaluses maksustada elektrienergia tootmiseks kasutatavaid energiatooteid. Kui liidu seadusandja soovis võimaldada liikmesriikidel teha erand direktiiviga 2003/96 kehtestatud kohustusliku maksuvabastuse korrast, nägi ta selle sõnaselgelt ette vastavalt direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a teises lauses, mille kohaselt võivad liikmesriigid elektrienergia tootmiseks kasutatavad energiatooted maksustada „keskkonnakaitsega seotud põhjustel“.[23] Seega ei välista direktiiv 2003/96 topeltmaksustamise ohtu,[24] sest liikmesriikidel on võimalus lisada elektrienergiamaksule täiendav maks keskkonna seisukohalt ebasoovitavatelt kütustelt.[25] Analoogia alusel käesoleva ettepaneku punktis 35 viidatud kohtupraktikaga ei saa selle direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a teist lauset tõlgendada laiendavalt, vastasel korral võetakse selle direktiiviga ühtlustatud maksustamiselt igasugune soovitav toime.

16 Vt 14. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia (mootorikütuste ostutoetus) (C-63/19, EU:C:2021:18, punkt 75 ja seal viidatud kohtupraktika) ning minu ettepanek kohtuasjas RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punktid 25 ja 26).

17 EÜT 1997, C 139, lk 14.

18 Vt 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika) ning minu ettepanek kohtuasjas RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punkt 47).

19 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punktid 24 ja 25 ning seal viidatud kohtupraktika).

21 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Vt 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika) ning minu ettepanek kohtuasjas RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punktid 46 ja 48).

23 Vt selle kohta 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika). Märgin, et komisjon esitas 14. juulil 2021 uue ettepaneku võtta vastu nõukogu direktiiv, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise liidu raamistik (COM(2021) 563 (final)). Selle ettepaneku järgi tunnistatakse direktiivi 2003/96 artikkel 14 kehtetuks. Nimetatud direktiivi uude artiklisse 13 niisugusena, nagu see on välja pakutud, võetakse sisuliselt üle selle direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a sisu.

24 Vt selle kohta 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Vt selle kohta 4. juuni 2015. aasta kohtuotsus Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punkt 51).

38. Käsitletaval juhul ilmneb eelotsusetaotlusest, et seadusega 22/2005, millega võeti Hispaania riigisisesesse õiguskorda üle direktiiv 2003/96, kehtestati söemaks. Selleks sätestati muudetud seaduse 38/1992 artikli 79 lõikes 2, et tehingud, mis kujutavad endast söe tarbimisse lubamist, kui need eeldavad söe kasutamist elektrienergia tootmiseks ning elektrienergia ja soojuse koostootmiseks, on aktsiisimaksust vabastatud. See säte kaotati seadusega 15/2012, milles tugineti keskkonnakaitsega seotud põhjustele, mille tagajärg oli see, et söemaks muutus elektrienergia tootmiseks ning elektrienergia ja soojuse koostootmiseks kasutatava söe suhtes kohaldatavaks. Lisaks suurendati seadusega 15/2012 söemaksu summat, mis suurenes 0,15 eurolt gigadžauli kohta 0,65 eurole gigadžauli kohta.

39. Selles mõttes soovis Hispaania Kuningriik – nagu on sõnaselgelt mainitud seaduse 15/2012 preambulis – rakendada direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teises lauses ette nähtud võimalust, et kehtestada erandina selle sätte esimese lausega kehtestatud maksuvabastuse süsteemist elektrienergia tootmiseks kasutatava söe osas maksustamissüsteem „keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel“. Nimetatud liikmesriik on seega ette näinud elektrienergia topeltmaksustamise, st esiteks elektrienergia tootmiseks kasutatava söe ja teiseks jaotatava elektrienergia maksustamise.

40. Eelnevat arvestades püüab eelotsusetaotluse esitanud kohus välja selgitada, kas söemaksu kohaldamine elektrienergia tootmiseks kasutatava söe suhtes on direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teise lausega kooskõlas seetõttu, et see maks kehtestati keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel. Nimetatud kohus on viidanud Euroopa Kohtu praktikale, mis käsitleb direktiivi 2008/118 artikli 1 lõiget 2, mille kohaselt võivad liikmesriigid erieesmärkidel maksustada aktsiisikauba täiendavate kaudsete maksudega, kui kõnealused maksud on kooskõlas aktsiisi või käibemaksu suhtes kohaldatavate liidu maksueeskirjadega. Sellel kohtul on tekkinud küsimus, kas söemaksuga taotletakse „erieesmärki“, mida nõutakse samamoodi direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 ning direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teise lause kohaldamise raames.

41. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi arvestades pean vajalikuks meenutada Euroopa Kohtu praktikat, mis käsitleb direktiivi 2008/118 artikli 1 lõiget 2, enne kui analüüsin, kas seda direktiivi saab kohaldada analoogia alusel direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teise lause suhtes.

42. Nagu Euroopa Kohus on märkinud, võimaldab direktiivi 2008/118 artikli 1 lõige 2, mille eesmärk on võtta arvesse liikmesriikide maksustamistavade mitmekesisust kõnealuses valdkonnas ja kaudsete maksude sagedast kasutamist mitte-eelarvelise poliitika elluviimiseks, liikmesriikidel lisaks minimaalsele aktsiisile kehtestada ka muid kaudseid makse, millel on erieesmärk.[26] Mõiste „täiendavad kaudsed maksud“ selle sätte tähenduses tähistab seega kaudseid makse, millega on maksustatud selle direktiivi artikli 1 lõikes 1 loetletud toodete tarbimine, välja arvatud „aktsiisid“ viimati nimetatud sätte tähenduses, ja mis nõutakse sisse erieesmärgil.[27]

43. Euroopa Kohtu praktika kohaselt võivad liikmesriigid direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 järgi kehtestada täiendavaid kaudseid makse aktsiisikaubale kahel tingimusel. Esiteks peab sellistel maksudel olema erieesmärk ja teiseks peavad need olema kooskõlas aktsiisi või käibemaksu suhtes kohaldatavate liidu maksueeskirjadega maksubaasi määramise, maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta, arvestades, et nende eeskirjade alla ei kuulu maksuvabastusi

[26] 7. veebruari 2022. aasta kohtumäärus Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

[27] 3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

käsitlevad sätted. Need kaks tingimust, mille eesmärk on vältida alusetult kaubavahetust takistavate täiendavate kaudsete maksude kehtestamist, on kumulatiivsed, nagu nähtub direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 sõnastusest. [28]

44. Esimese tingimuse osas ilmneb Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast, et erieesmärk selle sätte tähenduses on muu kui puhtalt eelarveline eesmärk. Et igasugusel maksul on tingimata eelarveline eesmärk, siis pelgalt asjaolust, et sellel maksul on ka eelarveline eesmärk, ei piisa iseenesest siiski selleks, et välistada järeldus, et sellel maksul on ka erieesmärk selle sätte tähenduses; vastasel juhul muutuks direktiivi 2008/118 artikli 1 lõige 2 sisutühjaks. Selleks et saaks järeldada, et maksul on erieesmärk kõnealuse sätte tähenduses, peab seega maksu enda eesmärk olema tagada viidatud erieesmärgi saavutamine. [29] 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 nõnda, et maksutulu kasutamise ja kõnealuse maksu eesmärgi vahel on otsene seos. [30]

45. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on ka nii, et ehkki see, et maksutulu kasutatakse varem kindlaks määratud moel rahastamaks liikmesriigi ametiasutuste poolt neil lasuvate ülesannete täitmist, võib olla asjaolu, mida tuleb erieesmärgi olemasolu kindlakstegemisel arvesse võtta, ei ole niisugune kasutus, mis on pelgalt liikmesriigi eelarve sisemise korraldamise viis, iseenesest piisav, kuna iga liikmesriik võib ette näha, et maksutulu kasutatakse hoolimata maksuga taotletavast eesmärgist konkreetsete kulutuste rahastamiseks. Vastupidisel juhul võiks iga eesmärki pidada erieesmärgiks direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses, mis võtaks direktiiviga kehtestatud ühtlustatud aktsiisilt kogu soovitava toime ja läheks vastuollu põhimõttega, et sellist erinormi nagu nimetatud artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada kitsalt. [31]

46. Kui puudub niisugune maksutulu varem kindlaks määratud moel kasutamise mehhanism, siis saab aktsiisikaubale kehtestatud maksu käsitada maksuna, millel on direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses erieesmärk, vaid juhul, kui see on selle struktuuri, eelkõige maksustatavat valdkonda või maksumäära arvestades kujundatud selliselt, et mõjutada maksumaksjate käitumist viisil, mis võimaldab viidatud erieesmärgi ellu viia, näiteks asjaomaseid kaupu tugevalt maksustades, et ohjata nende tarbimist [32], või hoopis julgustades mingi teiselaadse toote kasutamist, mida peetakse keskkonnahoiu seisukohast vähem kahjulikuks. [33]

47. Seda Euroopa Kohtu praktikat arvestades tundub mulle oluline eristada ühelt poolt direktiivi 2003/96 raames kehtestatud makse ja teiselt poolt direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikes 2 mainitud täiendavaid kaudseid makse aktsiisikaubalt. Nagu on sätestatud selle direktiivi artikli 1 lõikes 1, on direktiiviga kehtestatud üldine kord aktsiisile, millega maksustatakse otseselt või kaudselt teatava aktsiisikauba tarbimist, mille hulgas on „[direktiivis 2003/96] nimetatud energiatooted ja elekter“. Teiste sõnadega maksustatakse energiatooteid juhul, kui need kuuluvad

[28] 7. veebruari 2022. aasta kohtumäärus Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punktid 21 ja 22 ning seal viidatud kohtupraktika).

[29] 7. veebruari 2022. aasta kohtumäärus Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punktid 23–25 ja seal viidatud kohtupraktika).

[30] 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

[31] 7. veebruari 2022. aasta kohtumäärus Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

[32] 7. veebruari 2022. aasta kohtumäärus Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

[33] Vt selle kohta 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 32). Lähenemise kohta, mida Euroopa Kohus on järginud direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tõlgendamise osas, vt Pitrone, F., „Defining „Environmental Taxes“: Input from the Court of Justice of the European Union“, Bulletin for International Taxation, vol. 69, nr 1, 2015, lk 58–64. „Erieesmärgi“ kohta, mis ei ole eelarveline, vt kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, punktid 17–32).

direktiivi 2003/96 kohaldamisalasse, selles direktiivis ette nähtud tingimustel, kusjuures liikmesriigid võivad direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 kohaselt kehtestada lisaks nendele maksudele muid kaudseid makse, millel on erieesmärk.

48. Käsitletaval juhul ei ole vaieldud vastu sellele, et söemaks kuulub direktiivi 2003/96 kohaldamisalasse. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on rõhutanud, et see maks kehtestati seadusega 22/2005, millega see direktiiv on Hispaania õiguskorda üle võetud. Hispaania valitsus on ka väitnud, et selle direktiivi artiklis 2 on sätestatud, et mõiste „energiatooted" tähistab selles sütt käsitlevate CN-koodide 2701, 2702 ja 2704–2715 alla kuuluvaid tooteid, ning et seaduse 38/1992 artiklis 75 on sätestatud, et CN-koodide 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 ja 2714 alla kuuluvaid tooteid peetakse söeks, mille tagajärg on see, et söemaks kuulub direktiivi 2003/96 kohaldamisalasse.

49. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja Endesa sõnul on direktiivides 2003/96 ja 2008/118 kehtestatud nõuded, mida võib pidada samaväärseks energiatoodete maksustamise puhul, mille suhtes kohaldatakse aktsiisimaksu, ning seda selles mõttes, et keskkonnapoliitikaga seotud põhjused esimese direktiivi tähenduses kujutavad endast ühte erieesmärki, mida on peetud silmas teises direktiivis. Ma ei ole selle tõlgendusega nõus. Nagu on rõhutatud käesoleva ettepaneku punktis 47, on nende direktiividega kehtestatud maksusüsteemides erinevusi, sest esimene on kohustuslik ja teine fakultatiivne, sõltudes sellest, kas täidetud on teatavad tingimused. Tuleb märkida, et direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teise lause sõnastuses ei ole mainitud „erieesmärkide" taotlemise vajadust. Seega ei saa Euroopa Kohtu praktikat, mis käsitleb „erieesmärki", mis peab olema täiendaval kaudsel maksul aktsiisikaubalt direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses, minu arvates analoogia alusel kohaldada direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teise lause kohaldamisalasse kuuluva maksu suhtes. Niisugune käsitlus on täielikus kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, mis käsitleb direktiivi 2008/118 artikli 1 lõiget 3, mille kohaselt sõltub liikmesriikide võimalus maksustada muid tooteid peale nende, mille suhtes kohaldatakse ühtlustatud aktsiisisüsteemi, ainult tingimusest, et nende maksudega maksustamine ei tohi siiski liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa tuua piiriületamisega seotud formaalsusi. Nagu on märkinud Euroopa Kohus, siis erinevalt selle direktiivi artikli 1 lõikest 2, tõlgendatuna selle põhjendusest 4 lähtudes,[34] ei ole artikli 1 lõikes 3 ette nähtud, et maksud, mida selles sättes silmas peetakse, peavad olema muud maksud kui ühtlustatud aktsiis või et neil peab olema eriotstarve.[35]

50. Seepärast tuleb direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teise lause raames konkreetselt kontrollida, kas tulude kasutamise ja kõnesoleva maksu eesmärgi vahel on otsene seos.[36] On vaja ainult analüüsida asjaomase maksu põhjuseid, st kas see kehtestati tõesti „keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel", kusjuures need põhjused kujutavad endast liidu õiguse autonoomset mõistet. Selles küsimuses olen arvamusel, et võib siiski lähtuda Euroopa Kohtu praktikast, mis käsitleb direktiivi 2008/118 artikli 1 lõiget 2, ning asuda seisukohale, et maks aitab keskkonnakaitsele kaasa siis, kui see on oma struktuurilt, st eelkõige maksustamise eseme või maksumäära poolest, välja

[34] Selle põhjenduse kohaselt „[võib a]ktsiisikaupu […] maksustada muude kaudsete eriotstarbeliste maksudega. Sellisel juhul ja selleks, et mitte ohustada kaudseid makse käsitlevate ühenduse eeskirjade kasulikku mõju, peaksid liikmesriigid siiski järgima kõnealuste eeskirjade teatud põhimõtteid".

[35] Vt 12. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punktid 33 ja 34). Euroopa Kohus järeldas sellest, et direktiivi 2008/118 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.

[36] Vt käesoleva ettepaneku punktis 44 viidatud kohtupraktika.

töötatud nii, et mõjutab maksukohustuslaste käitumist suunas, mis võimaldab tagada parema keskkonnakaitse, näiteks nii, et asjaomaseid tooteid maksustatakse kõrgelt, et pärssida nende tarbimist, või õhutatakse kasutama muid tooteid, mis kahjustavad keskkonda vähem.[37]

51. Niisugust tõlgendust kinnitab määrus (EL) nr 651/2014[38], mis käsitleb siseturuga kokkusobivaid abikategooriaid.[39] Selle määruse artikli 44 lõike 1 kohaselt on direktiivi 2003/96 tingimustele vastavad abikavad keskkonnamaksu vähenduste vormis aluslepingu artikli 107 lõike 3 tähenduses siseturuga kokkusobivad ja vabastatakse aluslepingu artikli 108 lõike 3 kohasest teavitamiskohustusest, kui täidetud on teatavad tingimused. Selle määruse artikli 2 punktis 119 on „keskkonnamaks“ aga määratletud nii, et see on „maks, mille maksubaasil on selgelt kahjulik mõju keskkonnale või mille eesmärk on maksustada teatavat tegevust, teatavaid kaupu või teenuseid selleks, et nende hinna sisse arvestataks keskkonnakulud, ja/või selleks, et tootjad ja tarbijad oleksid orienteeritud keskkonda säästvamale tegevusele“.

52. Käsitletaval juhul soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas niisugune elektrienergia tootmiseks kasutatava söe tarbimise maksustamine, nagu on nähtud ette riigisisestes õigusaktides, on kooskõlas direktiiviga 2003/96. Selles küsimuses tuleb märkida, et kui Euroopa Kohus on saanud eelotsusetaotluse, mille eesmärk on välja selgitada, kas liikmesriik on maksu kehtestanud keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel selle direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a teise lause tähenduses, on tema ülesanne pigem selgitada liikmesriigi kohtule kriteeriume, mille kohaldamine võimaldab viimasel välja selgitada, kas kõnealusel maksul on tõepoolest selline eesmärk, kui seda ise hinnata; viimast seda enam, et Euroopa Kohtul ei pruugi olla kogu vajalikku asjakohast teavet.[40]

53. Sellest vaatevinklist rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, et Hispaania õigusaktidega, millega on nähtud ette elektrienergia tootmiseks kasutatava söe maksustamine, taotletakse väidetavalt keskkonnakaitse-eesmärki. Endesa leiab, et see õigustus on ainult näiline, et järgida liidu õigust, samas kui seaduse 15/2012 tegelik eesmärk oli eranditult suurendada maksutulu. Selles küsimuses märgin, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on oma otsuses viidanud selle seaduse preambuli ühele osale[41], millest ilmneb, et Hispaania seadusandja soovis selle seaduse vastuvõtmisega kaitsta keskkonda. Hispaania Kuningriik on niisiis põhjendanud söemaksu vastuvõtmist „keskkonnapoliitikaga seotud põhjustega“. Nagu on märgitud käesoleva ettepaneku punktis 50, on selleks, et oleks järgitud direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teist lauset, veel tarvis, et asjaomane maks tagaks tõesti parema keskkonnakaitse.

54. Teiseks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus – seaduse 15/2012 teisele lisasättele viidates –, et söemaksul on ainult eelarvega seotud eesmärk, st eesmärk rahastada Hispaania elektrisüsteemi kulusid. Niisugune argument on seotud mõiste „erieesmärgid“ direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2

[37] Märgin ka, et oma ettepanekus kohtuasjas RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punkt 48) märkisin kekskonnakaitsega seotud eesmärgi kohta, et on selge, et pruunsöest elektrienergia tootmine hõlmab arvukalt keskkonnaeeskirjadest tulenevaid kohustusi, mille eesmärk on energiatoodete kasutamine nii puhtalt kui võimalik, ning et seega ei saa välistada, et selles kohtuasjas vaidlusalune maksuvabastus võib mõjutada nimetatud kohustuste täitmist, kui nendega kaasneb energiatoote töötlemine elektrienergia abil, et tagada keskkonnahoidlikum energiatootmine.

[38] Komisjoni 17. juuni 2014. aasta määrus ELi aluslepingu artiklite 107 ja 108 kohaldamise kohta, millega teatavat liiki abi tunnistatakse siseturuga kokkusobivaks (ELT 2014, L 187, lk 1).

[39] Seose kohta direktiivi 2003/96 ja ELTL artiklis 107 silmas peetud riigiabi vahel vt Villar Ezcurra, M. ja Fonseca Capdevila, E., „Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime“ kogumikus Weishaar, S. E., The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, lk 143–156.

[40] Vt analoogia alusel 7. veebruari 2022. aasta kohtumäärus Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

[41] Vt käesoleva ettepaneku punkt 16.

tähenduses tõlgendusega. Nagu aga käesoleva ettepaneku punktides 49 ja 50 mainitud, ei kohaldata seda mõistet direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teise lause raames ega kontrollita, kas tulude kasutamise ja söemaksu eesmärgi vahel on otsene seos. Lisan, et Hispaania valitsus väitis, et selles teises lisasättes ei ole viidatud söemaksule ning et selles õigusnormis silmas peetud maksud on seadusega 15/2012 kehtestatud kolm uut maksu.[42] Hispaania valitsuse sõnul ei kuulu söemaks seega nii või teisiti selle seaduse teise lisasätte kohaldamisalasse.

55. Kolmandaks väidab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et söemaksu struktuur ei peegelda seaduse 15/2012 preambulis deklareeritud keskkonnakaitse-eesmärki, sest selle maksu määr määratakse kindlaks elektrienergia tootmiseks kasutatava söe kütteväärtuse põhjal. Selles küsimuses pean vajalikuks rõhutada, et direktiivi 2003/96 artikli 10 lõikes 1 on sätestatud, et elektrienergia madalaim maksustamistase kehtestatakse alates 1. jaanuarist 2004 selle direktiivi I lisa tabeli C kohaselt. Mis puudutab aga kivisütt ja koksi, siis selle tabeli C „Kütteainete ja elektrienergia madalaim maksustamistase“ mitmes keeleversioonis, st saksa-, eesti-, inglis-, horvaadi-, läti- leedu-, ungari-, malta-, poola-, rumeenia- ja sloveenikeelses versioonis, on sõnaselgelt nimetatud kivisöe ja koksi „ülemist kütteväärtust“. Seega, kuigi selle tabeli C hispaaniakeelses versioonis ei ole seda kütteväärtust mainitud, ei sea asjaolu, et Hispaania seadusandja võttis selle söe kasutamise maksustamisel aluseks, kahtluse alla asjaolu, et söemaksu võib kehtestada keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel.

56. Neljandaks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et söemaksu tulu ei ole mõeldud vähendama mõju keskkonnale, mida avaldab söe kasutamine elektrienergia tootmiseks. Nagu aga ilmneb käesoleva ettepaneku punktist 50, aitab maks keskkonnakaitsele kaasa siis, kui see on oma struktuurilt, st eelkõige maksustamise eseme või maksumäära poolest, välja töötatud nii, et see mõjutab maksukohustuslaste käitumist suunas, mis võimaldab tagada parema keskkonnakaitse, näiteks nii, et asjaomaseid tooteid maksustatakse kõrgelt, et pärssida nende tarbimist, või õhutatakse kasutama muid tooteid, mis kahjustavad keskkonda vähem. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas käsitletaval juhul on see söemaksuga nii. Mulle tundub oluline märkida, et söemaksust vabastamise kaotamine koos selle maksumäära tõstmisega kujutab endast vahendit, mis võib aidata veenda mitte kasutama sütt elektrienergia tootmiseks ja edendada muude, keskkonda vähem saastavate energiaallikate kasutamist, ning et komisjoni sõnul näib, et praktikas avaldas selle maksuvabastuse kaotamine tõesti Hispaanias söest toodetava elektrienergia mahule mõju.

57. Viiendaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus, kas keskkonnakaitse-eesmärk saavutatakse lihtsalt seeläbi, et maksustatakse teatavaid taastumatuid energiatooteid, mitte nende kasutamist, mida peetakse vähem keskkonda kahjustavaks. Selles küsimuses ilmneb käesoleva ettepaneku eelmisest punktist, et kuna maks pärsib keskkonda kahjustava toote tarbimist või õhutab kasutama muid tooteid, mis kahjustavad keskkonda vähem, aitab see keskkonnakaitsele kaasa. Käsitletaval juhul on Hispaania valitsus leidnud, et süsi kujutab endast saastavat energiat, mida tuleb maksustada, kui seda elektrienergia tootmiseks kasutatakse. Seepärast arvan, et pärssides söe tarbimist, millest on teada, et see kahjustab märkimisväärselt keskkonda,[43] soovis Hispaania valitsus keskkonda kaitsta direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teise lause tähenduses.

[42] Vt käesoleva ettepaneku punkt 18.

[43] Vt eelkõige valitsustevahelise kliimamuutuste ekspertrühma kuuenda hindamisaruande kolmas osa, mis avaldati 2022. aasta aprillikuus ja mille kokkuvõttega (inglise keeles) võib tutvuda järgmisel aadressil: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

58. Kuuendaks väidab Endesa viimaks, et kui söemaks oli kehtestatud, taastas Hispaania valitsus seejärel elektrienergia tootmises kasutatavate süsivesinike maksuvabastuse, mis näitab, et tegelikult ei taotletud keskkonnakaitse-eesmärki. Minu arvates tuleb maksu direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teise lause tähenduses siiski analüüsida igal üksikul juhul eraldi. Et see maks kehtestati „keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel“, asetub see viidatud sätte raamistikku, isegi kui samal ajal ei maksustata muid saastavaid tooteid, mida elektrienergia tootmiseks kasutatakse.

59. Kõige eelneva põhjal olen arvamusel, et direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et riigisisesed õigusaktid, milles on nähtud ette elektrienergia tootmiseks kasutatava söe maksustamine, vastavad tingimusele, et maks peab olema kehtestatud „keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel“, kui olukorras, kus riigisisene seadusandja on selle maksu kehtestamisel tuginenud keskkonnakaitse-eesmärgile, ei ole keskkonnakaitse-eesmärki selle maksu struktuuri hõlmatud, kusjuures selle maksu määr määratakse kindlaks söe küttevääртuse põhjal, selle maksu tulu on mõeldud riigi elektrisüsteemi kulude rahastamiseks ja muude, keskkonda vähem kahjustavaks peetavate energiatoodete kasutamist ei maksustata.

V. Ettepanek

60. Eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Audiencia Nacionali (üleriigiline kohus, Hispaania) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, artikli 14 lõike 1 punkti a

tuleb tõlgendada nii, et

riigisisesed õigusaktid, milles on nähtud ette elektrienergia tootmiseks kasutatava söe maksustamine, vastavad tingimusele, et maks peab olema kehtestatud „keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel“, kui olukorras, kus riigisisene seadusandja on selle maksu kehtestamisel tuginenud keskkonnakaitse-eesmärgile, ei ole keskkonnakaitse-eesmärki selle maksu struktuuri hõlmatud, kusjuures selle maksu määr määratakse kindlaks söe küttevääртuse põhjal, selle maksu tulu on mõeldud riigi elektrisüsteemi kulude rahastamiseks ja muude, keskkonda vähem kahjustavaks peetavate energiatoodete kasutamist ei maksustata.