Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ELEANOR SHARPSTON
esitatud 23. mail 2019[1]

Kohtuasi C-270/18

UPM France
versus
Premier ministre
Ministre de l'Action et des Comptes publics

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu))

Eelotsusetaotlus – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Direktiiv 2003/96/EÜ – Väikeste elektrienergia tootjate maksuvabastus, kui toodetud elektrienergia on maksustatav – Riigisisese elektrienergia lõpptarbimise maksu puudumine üleminekuperioodil

1. Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiiviga 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise [ELi] raamistik (edaspidi „direktiiv 2003/96" või „direktiiv"),[2] anti Prantsusmaale spetsiaalne üleminekuperiood olemasoleva korra vajalikuks kohandamiseks. Eelotsusetaotlusega soovitakse teada, millised on maksukohustuslaste ja liikmesriikide asjaomased õigused ja kohustused sellel perioodil.

2. Täpsemalt väidab UPM France direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktile a tuginedes, et tal on õigus saada tagasi maksusummad, mis tasuti soojus- ja elektrienergia koostootmisjaamas tarbitud maagaasi eest, kui seejuures toodetud elektrienergiat kasutati edasises tootmisprotsessis tema enda tarbeks. Seni on UPM France liikmesriigi kohtutes kaotanud. Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) kui viimase astme kohus on nüüd palunud Euroopa Kohtu abi direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a ja artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu tõlgendamisel.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3. Direktiivi 2003/96 peamine eesmärk on sätestatud põhjenduses 3, milles on märgitud, et „[s]iseturu nõuetekohaseks toimimiseks ja [ELi] muu poliitika eesmärkide saavutamiseks on vaja [ELi] tasandil kehtestada suurema osa energiatoodete, sealhulgas elektrienergia, maagaasi ja kivisöe madalaim maksustamistase".

1 Algkeel: inglise.

2 ELT 2003, L 283, lk 51; ELT eriväljaanne 09/01, lk 405. Direktiiviga 2003/96 asendati nii nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiv 92/81/EMÜ mineraalõlidele kehtestatud aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 12), viimati muudetud direktiiviga 94/74/EÜ (EÜT 1994, L 365, lk 46; ELT eriväljaanne 09/01, lk 264), kui ka nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiv 92/82/EMÜ mineraalõlide aktsiisimäärade ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 19), viimati muudetud direktiiviga 94/74. Vt direktiivi 2003/96 põhjendus 1 ja artikkel 30.

4. Kõnealust madalaimat maksustamistaset käsitletakse põhjenduses 10, milles on märgitud, et „[l]iikmesriigid soovivad kehtestada või säilitada erinevaid energiatoodete ja elektrienergia maksustamise viise. Sel eesmärgil tuleks liikmesriikidel lubada kohaldada madalaimat maksustamistaset, arvestades kõiki kinnipeetavaid kaudseid makse, mida nad on otsustanud kohaldada, välja arvatud käibemaks“.

5. Maksuvabastusi on käsitletud põhjenduses 24, milles on selgitatud, et „[l]iikmesriikidele tuleks anda luba teatavatel juhtudel maksust vabastada või maksustamistaset alandada, kui see ei kahjusta siseturu nõuetekohast toimimist ega too kaasa konkurentsi moonutamist“.

6. Põhjenduses 25 on lisatud, et „[s]ooduskohtlemist võib eelkõige kohaldada soojus- ja elektrienergia koostootmise suhtes ja alternatiivsete energiaallikate kasutamist edendavate taastuva energia vormide suhtes“.

7. Põhjenduses 30 on selgitatud, et „[v]õib osutuda vajalikuks rakendada üleminekuperioode ja -korraldusi, et võimaldada liikmesriikidel sujuvalt kohaneda uute maksustamistasemetega, piirates niiviisi võimalikke negatiivseid kõrvalmõjusid“.

8. Põhjenduses 33 on seejärel viidatud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta [3] kohaldamisele ja märgitud, et „[d]irektiivi 92/12/EMÜ reguleerimisala tuleks vajaduse korral laiendada käesolevas direktiivis käsitletud toodetele ja kaudsetele maksudele“.

9. Direktiivi artiklis 1 on sätestatud, et „[l]iikmesriigid kehtestavad energiatoodete ja elektrienergia maksud vastavalt käesolevale direktiivile“.

10. Artikli 2 lõikes 1 on „energiatoodete“ määratlemisel viidatud nõukogu määruse (EMÜ) nr 2658/87 lisas sätestatud CN-koodidele. [4] Artikli 2 lõikes 2 on „elektrienergia“ direktiivi 2003/96 tähenduses määratletud viitega veel ühele CN-koodile. Seega on direktiivis kasutatud mõisteid „energiatooted“ ja „elektrienergia“ eraldi mõistetena.

11. Artikli 14 lõike 1 punkti a esimeses lauses on sätestatud kohustuslik erand artiklist 1: „Lisaks sellele, mis on direktiivi 92/12/EMÜ üldsätetega ette nähtud maksustatavate toodete maksust vabastamise kohta, ja piiramata muude [liidu] 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“.

12. Artikli 14 lõike 1 punkti a teises ja kolmandas lauses on seejärel sätestatud vabatahtlik erand kõnealusest maksuvabastusest: „Liikmesriigid võivad […] 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“.

3 EÜT 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179, hiljem kehtetuks tunnistatud 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).

4 23. juuli 1987. aasta määrus (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta (EÜT 1987, L 256, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 382). Vt direktiivi 2003/96 artikli 2 lõige 5, milles on sätestatud, et direktiivis nimetatud „kaupade koondnomenklatuuri koodid on komisjoni 6. augusti 2001. aasta määruse (EÜ) nr 2031/2001 (millega muudetakse tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühist tollitariifistikku käsitleva nõukogu määruse (EMÜ) nr 2658/87 I lisa) [EÜT 2001, L 279, lk 1] koodid“. Määruse nr 2658/87 lisa on käesoleva kohtuasjaga hõlmatud ajavahemikul korduvalt muudetud, kuid need muudatused ei ole eelotsusetaotluse ulatuse seisukohast asjakohased.

13. Artikli 15 lõike 1 punktides c ja d on sätestatud täiendavad vabatahtlikud maksuvabastused soojus- ja elektrienergia koostootmise suhtes: „Ilma et see piiraks muude [liidu] sätete kohaldamist, võivad liikmesriigid tingimusel, et maksude õigsust kontrollitakse, anda täieliku või osalise maksuvabastuse või alandada maksustamistaset järgmiste toodete puhul: […] c) energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse soojus- ja elektrienergia koostootmiseks; d) soojus- ja elektrienergia koostootmisel saadud elektrienergia, tingimusel et koostootmisgeneraatorid on keskkonnasäästlikud […]“.

14. Artiklis 18 on mitme liikmesriigi jaoks sätestatud spetsiaalne üleminekukord. Artikli 18 lõige 10 sisaldab Prantsusmaa erikorda. Selle teises lõigus on sätestatud, et „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“. [5]

15. Artikli 21 lõike 5 kolmandas lõigus on sõnaselgelt viidatud artikli 14 lõike 1 punktile a ja sätestatud täiendav vabatahtlik maksuvabastus: „Üksust, mis toodab elektrienergiat oma tarbeks, käsitatakse turustajana. Olenemata artikli 14 lõike 1 punktist a võivad liikmesriigid maksust vabastada väikesed elektrienergiatootjad, tingimusel et nad maksustavad selle elektrienergia tootmiseks kasutatavad energiatooted“.

16. Artikli 28 lõige 1 näeb ette: „Liikmesriigid võtavad käesoleva direktiivi järgimiseks vajalikud õigusnormid vastu ja avaldavad need hiljemalt 31. detsembril 2003. Liikmesriigid teatavad sellest viivitamata komisjonile“.

Riigisisene õigus

Gaasi maksustamine

17. Käesoleva eelotsusetaotluse puhul on asjakohane ajavahemik 1. jaanuarist 2004 kuni 31. detsembrini 2006. [6] Sel ajavahemikul oli tolliseadustiku (Code des douanes) [7] artiklis 266 *quinquies* ette nähtud, et maagaasi maksustatakse maagaasi tarbimise riigisisese maksuga (*taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel*, edaspidi „TICGN“).

18. Tolliseadustiku artikli 266 *quinquies* punktis A oli samas sätestatud, et soojus- ja elektrienergia koostootmisel jaamades, mis on käiku lastud hiljemalt 31. detsembril 2005, kehtib viie aasta jooksul jaama käikulaskmise kuupäevast vabastus TICGN-ist.

19. Hiljem artiklit 266 *quinquies* muudeti, [8] et sätestada (artikli 266 *quinquies* punktis C) elektritootmise jätkuv vabastus TICGN-ist (alates 1. jaanuarist 2006), välja arvatud nende jaamade puhul, mille suhtes kohaldatakse artikli 266 *quinquies* punkti A.

5 Artikli 18 lõikes 2 on täiendavalt sätestatud, et „[o]lenemata lõigetes 3–12 sätestatud ajavahemikest ning tingimusel, et see ei moonuta oluliselt konkurentsi, võivad liikmesriigid, kellel on raskusi uue madalaima maksustamistaseme rakendamisega, rakendada üleminekuperioodi kuni 1. jaanuarini 2007 eelkõige selleks, et mitte ohtu seada hindade stabiilsust“. Prantsusmaa ei ole siiski käesolevas kohtuasjas märkinud, et ta tugineb sellele sättele.

6 Vt allpool punkt 30.

7 2002. aasta eelarve kohandamise seaduse nr 2002-1576 (Loi No°2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002) artikkel 37.

8 30. detsembri 2005. aasta seadus nr 2005-1719, mis käsitleb 2006. aasta eelarvet (Loi No°2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006), ja 30. detsembri 2005. aasta seadus nr 2005-1720, mis käsitleb 2005. aasta eelarve kohandamist (Loi No°2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005).

20. Artiklit 266 *quinquies* muudeti veel kord[9] tagasiulatuvalt alates 1. jaanuarist 2006, et sätestada (artikli 266 *quinquies* punktis A), et tootjad võivad loobuda artikli 266 *quinquies* punkti A kohase maksuvabastuse õigusest (ja seega tugineda artikli 266 *quinquies* punktile C), kui nad ei ole avalik-õigusliku elektrienergiateenuse moderniseerimise ja arendamisega seotud elektrienergialepingu soodustatud isikud.[10]

21. Samal ajal muudeti artikli 266 *quinquies* punkti A, et selles sätestatud viieaastane maksuvabastus hõlmaks jaamu, mis on käiku lastud hiljemalt 31. jaanuaril 2007.

22. Ilmneb, et poolte vahel ei ole vaidlust selle üle, et artikli 266 *quinquies* punktis A sätestatud maksuvabastusest ei saanud loobuda, kui viieaastane ajavahemik jaama käikulaskmisest oli möödunud, olenemata sellest, kas selle sätte alusel oli maksuvabastust tegelikult saadud.

23. Terviklikkuse huvides märgin, et artikli 266 *quinquies* punktis A sätestatud maksuvabastusest loobumine kui artikli 266 *quinquies* punktis C sätestatud maksuvabastuse kasutamise eeldus kaotati alles pärast käesolevas asjas asjakohast ajavahemikku, täpsemalt 2011. aastal.[11]

Elektrienergia maksustamine

24. Asjakohasel ajavahemikul ei kohaldatud Prantsusmaal elektrienergia suhtes riigisisest maksu. Elektrienergia tarbimist maksustati üksnes elektrienergiaga varustamise avaliku teenuse tasuga (*contribution au service public de l'électricité*, edaspidi „CSPE“), mis oli maksu iseloomuga rahaline kohustus.[12]

25. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on märkinud, et lisaks CSPE-le pidid elektrienergiat tootvad üksused maksma kohalikke makse, kuid neid makse kohaldati üksnes lõpptarbijatele tarnitud elektrienergiale, mitte enda tarbeks toodetud elektrienergiale (mis on kõne all käesolevas asjas).

26. Terviklikkuse huvides märgin, et alles pärast käesolevas asjas asjakohase ajavahemiku lõppu, täpsemalt 2010. aastal, võeti vastu seadus elektrienergiaturu ümberkorraldamiseks (mis jõustus 1. jaanuaril 2011) kooskõlas direktiiviga 2003/96.[13] Selle seadusega kehtestati elektrienergia lõpptarbimise suhtes riiklik maks. Sellega muudeti ka artikli 266 *quinquies* punkti C, et näha ette maksuvabastus väikestele elektrienergia tootjatele, kellena määratleti tootjad, kes toodavad alla 240 miljoni kilovatt-tunni ühe tootmisjaama kohta.

Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

27. UPM France käitab oma paberitootmiseks soojus- ja elektrienergia koostootmisjaama, milles ta kasutab kütteainena maagaasi. Seejuures toodetud elektrienergiat kasutatakse omakorda soojusenergia tootmiseks.

9 25. detsembri 2007. aasta seadus nr 2007-1824, mis käsitleb 2007. aasta eelarve kohandamist (Loi No°2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007), artikkel 62.

10 10. veebruari 2000. aasta seadus nr 2008-108, mis käsitleb avalik-õigusliku elektrienergiateenuse moderniseerimist ja arendamist (Loi No°2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité), artiklid 10 ja 50.

11 29. juuli 2011. aasta seadus nr 2011-900, mis käsitleb 2011. aasta eelarve kohandamist (Loi No°2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011), artikkel 17.

12 10. veebruari 2000. aasta seadus nr 2000-108, mis käsitleb avalik-õigusliku elektrienergiateenuse moderniseerimist ja arendamist (Loi No 2000-108, du 10 février 2000, relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité), muudetud 3. jaanuari 2003. aasta seadusega nr 2003-8, mis käsitleb gaasi- ja elektrienergiaturgu ning avalik-õiguslikku energiateenust (loi No 2003-8, du 3 janvier 2003, relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie). Vt 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, punktid 12–13.

13 7. detsembri 2010. aasta seadus nr 2010-1488, mis käsitleb elektrienergiaturu ümberkorraldamist (Loi No°2010-1448 du 7 décembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité).

28. Äriühingule UPM France asjakohasel ajavahemikul (aastatel 2004–2006) tarnitud gaas maksustati TICGN-iga, nagu on ette nähtud Prantsuse tolliseadustiku artiklis 266 *quinquies*.[14]

29. Eelotsusetaotlusest ilmneb, et UPM France'i jaam oli alustanud tegevust liiga vara, et kvalifitseeruda artikli 266 *quinquies* punktis A sätestatud viieaastasele maksuvabastusele, kuid et muul juhul oleks ta sellele kvalifitseerunud. Kuna kõnealune viieaastane ajavahemik alates jaama käikulaskmisest oli möödunud, ei saanud UPM France loobuda oma (väidetavast) õigusest artikli 266 *quinquies* punktis A sätestatud maksuvabastusele. Seetõttu ei olnud tal võimalik saada artikli 266 *quinquies* punktis C sätestatud jätkuvat maksuvabastust.[15]

30. UPM France leidis direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktile a tuginedes, et tema tarbitud gaas, mida kasutati tema enda edasises tootmisprotsessis kasutatava elektrienergia tootmiseks, oleks pidanud olema TICGN-ist vabastatud. Seepärast esitas ta tribunal administratif de Cergy-Pontoise'ile (Cergy-Pontoise'i halduskohus, Prantsusmaa) kaebuse, nõudes 2 962 224,08 euro tagasimaksmist ning sellelt summalt seaduses sätestatud määras arvestatavate intresside ja nendelt arvestatavate viiviste väljamõistmist osalise tagasimaksena 1. jaanuarist 2004 kuni 31. märtsini 2008 makstud TICGN-i eest ning ka hüvitisena kahju eest, mida UPM France oli enda hinnangul kandnud, kuna Prantsuse Vabariik oli viivitanud direktiivi 2003/96 ülevõtmisega.

31. 17. juuli 2013. aasta kohtuotsusega lõpetas tribunal administratif de Cergy-Pontoise (Cergy-Pontoise'i halduskohus, Prantsusmaa) menetluse osas, mis puudutas 137 931 euro suurust nõuet ajavahemiku 1. jaanuar 2007 kuni 31. märts 2008 eest. Kohus jättis UPMi nõude ülejäänud osa ajavahemiku 1. jaanuar 2004 kuni 31. detsember 2006 eest rahuldamata. See ajavahemik oli kõne all järgnenud menetlustes, mis viisid käesoleva eelotsusetaotluse esitamiseni.[16]

32. Cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus, Prantsusmaa) jättis äriühingu UPM France poolt selle kohtuotsuse peale esitatud apellatsioonkaebuse 15. märtsi 2016. aasta kohtuotsusega rahuldamata põhjusel, et TICGN-i ei saa jagada osadeks olenevalt sellest, kas kõnealust gaasi oli kasutatud elektri- või soojusenergia tootmiseks, ning et maksuvabastust reguleerib üksnes direktiivi 2003/96 artikkel 15.

33. UPM France esitas 17. mail 2016 kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Ta palus sellel kohtul tühistada cour administrative d'appel de Versailles' (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus, Prantsusmaa) kohtuotsus ja mõista riigilt vastavalt halduskohtumenetluse seadustiku (code de justice administrative)[17] artiklile L-761-1, mis käsitleb kohtukulude jaotust, täiendavalt välja 5000 eurot.

34. UPM France palus veel, et kohus esitaks teise võimalusena eelotsusetaotluse Euroopa Kohtule või liidaks (täiendava võimalusena) kassatsioonimenetluse eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolelioleva kassatsioonimenetlusega, milles oli esitatud eelotsusetaotlus (edaspidi „Cristal Union"),[18] et esitada Euroopa Kohtule täiendavaid küsimusi ja võimaldada UPM France'il esitada oma seisukohad.

35. Kohtuasjas Crystal Union tegi Euroopa Kohus otsuse 7. märtsil 2018. Euroopa Kohus märkis, et „[direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a] ette nähtud kohustuslik maksuvabastus on kohaldatav elektrienergia tootmiseks kasutatavatele energiatoodetele, kui neid tooteid kasutatakse elektri- ja soojusenergia koostootmiseks selle direktiivi artikli 15 lõike 1 punkti c tähenduses".[19]

14 Vt eespool punkt 17.

15 Lugeja võib selle tulemuseni viivate riigisiseste sätete (sasipuntra) suhtes mälu värskendamiseks vaadata eespool punkte 18–22.

16 Eelotsusetaotlusest ilmneb, et asjakohase ajavahemiku piiramist aastatega 2004–2006 apellatsioonimenetluses ei vaidlustatud ega tühistatud.

17 4. mai 2000. aasta määrus 2000-387 (Ordonnance 2000-387).

18 Vt 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168.

19 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punkt 46.

36. Eelotsusetaotluse esitanud kohus oli sellest kohtuotsusest hoolimata seisukohal, et direktiivi 2003/96 õige tõlgendamise kohta on veel küsimusi. Ta leidis, et cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus, Prantsusmaa) oli kohaldanud vääralt õigusnorme, kui ta sedastas, et UPM France'i poolt soojus- ja elektrienergia koostootmiseks kasutatud maagaasi maksustamist hõlmas üksnes direktiivi 2003/96 artikkel 15. Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb tõlgendada nii, et maksuvabastus, mille liikmesriigid nende sätete kohaselt väikestele elektrienergia tootjatele kehtestada võivad, tingimusel et nad maksustavad selle elektrienergia tootmiseks kasutatavad energiatooted, võib neil perioodidel, mis jäid varasemasse aega kui 1. jaanuar 2011, mil Prantsusmaa ei olnud, nagu direktiiv seda lubas, veel kehtestanud riigisisest elektrienergia lõpptarbimise maksu ega seetõttu ka väiketootjatele sellega seotud maksuvabastust, viia sellise olukorrani, nagu kirjeldatud ülal punktis 7?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kuidas tuleb direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a ning artikli 21 lõike 5 kolmandat lõiku koosmõjus kohaldada väiketootjate suhtes, kes tarbivad enda toodetud elektrienergiat oma tegevusega seotud vajaduste rahuldamiseks? Iseäranis, kas neist sätetest tuleneb minimaalse maksustamise kohustus, mis seisneb kas selles, et maksustatakse toodetud elektrienergia ning kasutatud gaasi osas kohaldatakse maksuvabastust või selles, et kui toodetud elektrienergia on maksust vabastatud, siis peab riik maksustama kasutatud maagaasi?"

37. UPM France, Prantsuse Vabariik, Hispaania Kuningriik ja Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad ja osalesid 14. märtsil 2019 toimunud kohtuistungil.

Hinnang

Vastuvõetavus

38. Prantsuse valitsus väidab, et eelotsuse küsimused on vastuvõetamatud. Direktiivi 2003/96 artikli 18 lõike 10 teise lõigu kohaselt võis Prantsusmaa asjakohasel ajavahemikul, aastatel 2004–2006 (ja õigupoolest kuni 1. jaanuarini 2009), rakendada üleminekuperioodi olemasolevate õigusaktide kohandamiseks. Euroopa Kohus selgitas kohtuotsuses Messer France, 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". [20]

39. Suhtun Prantsuse valitsuse seisukohta teatava poolehoiuga. Märgin siiski, et vastuvõetavuse küsimust ei käsitletud kummaski eelnenud kohtuotsuses (Messer France ja Cristal Union), [21] milles vastati sama eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele direktiivi 2003/96 kohta.

40. Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et eelotsusetaotluse asjakohasuse üle peab otsustama liikmesriigi kohus ja Euroopa Kohus peaks keelduma vastamast üksnes sellistele küsimustele, mis ei ole riigisiseses kohtuasjas ilmselgelt asjakohased. [22]

20 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus C-103/17, EU:C:2018:587, punkt 23. Selle kohtuotsuse ülejäänud osas käsitletakse nõukogu direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 2 tõlgendamist.

21 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus C-103/17, EU:C:2018:587, ja 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus C-31/17, EU:C:2018:168.

22 8. septembri 2010. aasta kohtuotsus Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika.

41. Seepärast kaalun kõigepealt, kas Prantsusmaal oli üleminekuperioodil direktiivist tulenevaid kohustusi, mis võiksid anda piisavalt alust eelotsuse küsimuste esitamiseks.[23]

Üleminekuperiood

42. Direktiivi ülevõtmise tähtaeg, mis on sätestatud artikli 28 lõikes 1, lõppes 31. detsembril 2003. Kuni selle kuupäevani pidid liikmesriigid pelgalt „hoiduma selliste sätete vastuvõtmisest, mis võivad tõsiselt kahjustada direktiiviga ette nähtud tulemuse saavutamist“.[24]

43. Asjaolu, et Prantsusmaa ei võtnud direktiivi täielikult üle talle direktiivi artikli 18 lõikega 10 antud konkreetse üleminekuperioodi lõpuks (1. jaanuariks 2009 ja seega pärast käesolevas asjas asjakohast ajavahemikku),[25] ei ole samuti oluline.

44. Võib väita, et liikmesriigil peaksid olema üleminekuperioodil samad kohustused nagu ülevõtmistähtaja jooksul ja Prantsusmaa oleks seetõttu pidanud hoiduma selliste sätete vastuvõtmisest, mis võivad tõsiselt kahjustada direktiiviga ette nähtud tulemuse saavutamist.[26]

45. Käesolevas asjas ei ole küsimus siiski selles, kas Prantsusmaa võttis üleminekuperioodil vastu sätteid, mis võisid kahjustada direktiivi hilisemat täielikku ülevõtmist. Küsimus on selles, kas Prantsusmaa jättis sel perioodil täitmata *talle direktiiviga pandud kohustused*.

46. Komisjon märkis kohtuistungil, et kuigi direktiivi 2003/96 artikli 18 lõike 10 teine lõik andis Prantsusmaale spetsiaalse üleminekuperioodi, ei vabastanud see Prantsusmaad elektrienergia tootmise sisendi või väljundi maksustamist nõudva direktiivi 2003/96 struktuurse tasakaalu järgimisest. Prantsusmaa pidi seega järgima direktiivi teatud sätteid, et tagada ühelt poolt madalaimate maksumäärade saavutamine ja teiselt poolt artikli 14 lõike 1 punktis a sätestatud energiatoodete maksustamise keelu järgimine.

47. Komisjon väitis, et seda lähenemisviisi kinnitab kohtuotsus Cristal Union, milles Euroopa Kohus tõlgendas direktiivi artikleid 14 ja 15 seoses ajavahemikuga, mis oli muidu hõlmatud Prantsusmaa üleminekukorraga.[27] Märgin sellega seoses, et Euroopa Kohus sedastas kohtuotsuses Flughafen Köln/Bonn[28], et artikli 14 lõike 1 punktil a „on vahetu õigusmõju, ja seetõttu võib eraõiguslik isik siseriiklikus kohtus sellele sättele tugineda“.

48. Leian siiski, et direktiivi tekst komisjoni lähenemisviisi ei kinnita.

49. On tõsi, et terviklik maksustamissüsteem, mille raames tuleks maksustada sisendit või väljundit, oleks energiatoodete ja elektrienergia maksustamisel mitmes suhtes loogiline lähenemisviis. Komisjon ei ole siiski nimetanud ühtki direktiivi materiaalõigusnormi, milles see lähenemisviis oleks sätestatud esimusliku põhimõttena.

50. Seepärast leian, et direktiivi struktuursest tasakaalust ei saa tuletada liikmesriikide täiendavaid kohustusi isegi ülevõtmistähtaja jooksul või üleminekuperioodil.

23 28. märtsi 1995. aasta kohtuotsus Kleinwort Benson, C-346/93, EU:C:1995:85, punktid 22–24.

24 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Inter-Environnement Wallonie, C-129/96, EU:C:1997:628, punkt 50.

25 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-164/11, ei avaldata, EU:C:2012:665.

26 Vt eespool 24. joonealune märkus.

27 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus C-31/17, EU:C:2018:168, punkt 46.

28 17. juuli 2008. aasta kohtuotsus C-226/07, EU:C:2008:429, punkt 39.

51. Märgin pigem, et kuigi direktiiv 2003/96 käsitleb nii energiatoodete kui ka elektrienergia maksustamist, on artikli 18 lõike 10 teises lõigus selle sõnastuse kohaselt sätestatud üksnes üleminekuperiood, mille jooksul Prantsusmaa võib säilitada oma „praegu[s]e elektrienergia maksustamise süsteem[i]“. Prantsuse valitsus väitis kohtuistungil, et viidet „süsteemile“ tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab nii toodetud elektrienergia (väljund) kui ka elektrienergia tootmiseks kasutatavate energiatoodete ja elektrienergia (sisend) maksustamist.

52. Hoolimata kõnealusest viitest „süsteemile“ on artikli 18 lõike 10 teises lõigus siiski konkreetselt märgitud ka seda, et üleminekuperioodil „tuleb arvesse võtta *praeguse kohaliku elektrienergia maksustamise* üldist keskmist taset, kui hinnatakse, kas käesolevas direktiivis sätestatud alammäärasid järgitakse“ (kohtujuristi kursiiv). Eelotsusetaotluse esitanud kohus on selgitanud,[29] et kõnealusel perioodil maksustati kohalike elektrienergia maksudega ainult *väljundiks* olevat elektrienergiat, mis tarniti lõpptarbijatele. Enda tarbeks toodetud elektrienergia oli nendest maksudest vabastatud.

53. Seega näib olevat selge, et artikli 18 lõike 10 teist lõiku tuleks tõlgendada nii, et selles on viidatud üksnes elektrienergia kui väljundi maksustamisele ja mitte sisendina kasutatavate energiatoodete ja elektrienergia maksustamisele. Prantsusmaa väidet, et artikli 18 lõike 10 teise lõigu kohaldamisala hõlmab nii sisendi kui ka väljundi maksustamist, ei toeta ka direktiivi 2003/96 ettevalmistavad materjalid[30].

54. Neil asjaoludel peaks Euroopa Kohus kohaldama oma väljakujunenud tõlgendamispõhimõtet, mille kohaselt tuleb iga sätet, mis „näeb ette erandi üldisest põhimõttest, tõlgenda[d]a kitsendavalt“.[31]

55. Direktiiv 2003/96 on mitmekihiline. Artikliga 1 on ette nähtud nii energiatoodete kui ka elektrienergia maksustamine. Artikli 14 lõike 1 punktis a on seejärel sätestatud „kohustuslik maksuvabastus“ energiatoodetele ja elektrienergiale, mida kasutatakse elektrienergia tootmisel sisendina.[32]

56. Artikli 14 lõike 1 punkt a ise ja artikli 21 lõike 5 kolmas lõik sisaldavad veel kõnealuse kohustusliku maksuvabastuse *vabatahtlikke erandeid*. Need on eelotsuse küsimuste ese.

57. Mulle näib, et selles mitmekihilises ülesehituses tuleb artikli 14 lõike 1 punktis a sätestatud kohustuslikku maksuvabastust (kui *erandit*) tõlgendada kitsendavalt. Samal ajal tuleb seda siiski käsitada *üldreeglina* täiendavate sätete suhtes, millega on ette nähtud kõnealusest kohustuslikust maksuvabastusest erandi tegemise võimalus. Seda loogikat kohaldades tuleb artikli 18 lõike 10 teises lõigus sätestatud üleminekukorda põhimõtteliselt käsitada erandina direktiivi põhireeglitest (kõnealused põhireeglid hõlmavad seega nii artiklit 1 kui ka kohustuslikku maksuvabastust artikli 14 lõike 1 punktis a). Seetõttu tuleb seda tõlgendada kitsendavalt.

58. Seda arvestades märgin, et artikli 18 lõike 10 teises lõigus on Prantsusmaale ette nähtud üleminekuperiood, mille jooksul kehtib vabastus olemasolevast elektrienergia maksust, ja lisaks on sõnaselgelt viidatud selle liikmesriigi kohalikule elektrienergia maksule, mis oli kõnealusel ajavahemikul *väljundi*maks. Sellest nähtub, et artikli 18 lõikes 10 *ei* sätestatud üleminekuperioodiks erandit artikli 14 lõike 1 punktiga a kehtestatud elektrienergia tootmiseks kasutatavate energiatoodete ja elektrienergia sisendmaksu keelust.

29 Vt eespool punkt 25.

30 Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega korraldatakse ümber energiatoodete maksustamise [ELi] raamistik, KOM(97) 30 (lõplik) – CNS 97/0111 (EÜT 1997, C 139, lk 14) ja selle seletuskiri.

31 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Smits-Koolhoven, C-495/04, EU:C:2006:218, punkt 31.

32 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punkt 27, ja 27. juuni 2018. aasta kohtuotsus Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punkt 45.

59. Seepärast ei kaitse artikli 18 lõike 10 teises lõigus ette nähtud üleminekuperiood sellist energiatoodetelt tasutavat sisendmaksu nagu käesoleval juhul TICGN.

60. Esitatud tõlgendus on kooskõlas Euroopa Kohtu otsusega Messer France, milles sedastati, et direktiivis 2003/96 sätestatud madalaimate maksumäärade järgimine kujutas „liidu õiguses sätestatud *elektrienergia maksustamise eeskirjade hulgas* endast ainsat kohustust, mis Prantsusmaal oli“. [33]

61. Võib väita, et oleks vastuoluline, kui Prantsusmaale antaks üleminekuperiood seoses elektrienergia kui väljundi maksustamisega, kuid mitte seoses energiatoodete ja elektrienergia kui elektrienergia tootmise sisendi maksustamisega.

62. Ent kui ilmneb, et kitsendava tõlgenduse kohaldamine muudab üleminekukorra ebatäiuslikuks, peab sellise tulemuse risk minu arvates jääma selle poole kanda, kes pidi üleminekukorrast kasu saama. Seda eriti juhul, kui kitsendava tõlgendamise eesmärk on edendada liidu õiguse aluspõhimõtteid.

63. Direktiivi 2003/96 eesmärk, nagu on märgitud direktiivi põhjenduses 2, on toetada „siseturu nõuetekohast toimimist“. Seda eesmärki ei saavutataks, kui ühel liikmesriigil lubataks elektrienergia tootmiseks kasutatavaid energiatooteid ja elektrienergiat maksustada, samal ajal kui teistel liikmesriikidel oleks selline maksustamine keelatud. Seepärast peaks erand sellest keelust olema üleminekukorras sõnaselgelt sätestatud.

64. Kohtuotsuses KappAhl [34] analüüsis Euroopa Kohus Soome ühinemisaegset üleminekukorda seoses kolmandate riikide suhtes kohaldatavate tollimaksudega, mis võimaldas Soomel kehtestada kõrgemad tollimaksumäärad, kui liidu tolliseadustikus ette nähtud. Soome valitsus väitis, et seepärast peab ta saama kohaldada tollimäärade erinevust samamoodi ka teiste ELi liikmesriikide kaudu Soome imporditavate kolmandate riikide toodete suhtes, kuna vastasel korral oleks üleminekukorrast võimalik avalikult kõrvale hoida.

65. Selles kohtuasjas kõne all olnud üleminekukorra tekstis ei olnud siiski märgitud, et seda saaks kohaldada liikmesriikidevahelise kaubanduse suhtes. Euroopa Kohus leidis, et „arvestades kaupade liikmesriikidevahelise vaba liikumise põhimõtte olulisust, tuleb erand, isegi kui see on ajutine, teha selgelt ja üheti mõistetavalt“. [35]

66. Käesoleval juhul sisaldab artikli 18 lõike 10 teise lõigu kohases üleminekukorras ette nähtud erand ainult „selget ja üheti mõistetavat“ viidet „elektrienergia maksustamisele“. Selles ei ole viidatud energiatoodete ja elektrienergia kasutamisele elektrienergia tootmiseks.

67. Seetõttu leian, et artikli 18 lõike 10 teises lõigus sätestatud üleminekuperioodil jäid direktiivi 2003/96 sätted, mis käsitlevad elektrienergia tootmiseks kasutatavate energiatoodete ja elektrienergia maksustamist, Prantsusmaale siduvaks. Sellest tulenevalt tuleb eelotsuse küsimustele (mis puudutavad artikli 14 lõike 1 punkti a ja artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu tõlgendamist) vastata.

33 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus, C-103/17, EU:C:2018:587, punkt 23, kohtujuristi kursiiv.

34 3. detsembri 1998. aasta kohtuotsus, C-233/97, EU:C:1998:585.

35 3. detsembri 1998. aasta kohtuotsus KappAhl, C-233/97, EU:C:1998:585, punkt 21.

Esimene küsimus

68. Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2003/96 artikli 18 lõike 10 teises lõigus sätestatud üleminekuperioodil on kohaldatav artikli 21 lõike 5 kolmas lõik, mistõttu võib Prantsusmaa – hoolimata artikli 14 lõike 1 punktis a sätestatud kohustuslikust maksuvabastusest – maksustada väiketootjate poolt elektrienergia tootmiseks kasutatavaid energiatooteid, kui kõnealuste tootjate toodetavat elektrienergiat ei maksustata.

69. Õiguslikust raamistikust nähtub, et ajavahemikul 2004–2006 pidid enda tarbeks elektrienergiat tootvad üksused maksma CSPE-d kui elektrienergiaga varustamise avaliku teenuse tasu. Kohaliku elektrienergiamaksuga maksustati ainult lõpptarbijale tarnitud elektrienergiat, mitte enda tarbeks elektrienergia tootmist.[36]

70. Samuti on selge, et riiklik elektrienergiamaks hakkas Prantsusmaal kehtima alles 1. jaanuarist 2011, seega kaks aastat pärast artikli 18 lõike 10 teises lõigus sätestatud üleminekuperioodi lõppu.[37]

71. Küsimuse võib seega ümber sõnastada järgmiselt: kas asjaolud, et i) kõnealusel ajavahemikul puudus riiklik elektrienergiamaks; ii) CSPE-d peeti ilmselt pigem tasuks kui maksuks ning iii) kohalikke elektrienergiamakse ei kohaldatud enda tarbeks elektrienergia tootmisele, on koos piisavad, et oleks täidetud direktiivi artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu nõuded, millest tulenevalt võib Prantsusmaa maksustada väiketootjate enda tarbeks kasutatava elektrienergia tootmiseks kasutatavaid energiatooteid?

72. Minu arvates on vastus eitav.

73. Esitatud põhjustel[38] tuleb artikli 14 lõike 1 punktis a sätestatud kohustuslikku keeldu maksustada elektrienergia tootmisel sisendina kasutatavaid energiatooteid ja elektrienergiat käsitada direktiivi ühe üldreeglina. Seetõttu tuleb artikli 21 lõike 5 kolmandas lõigus sisalduvat vabatahtlikku erandit sellest kohustuslikust maksuvabastusest tõlgendada kitsendavalt.

74. Seega saab artikli 21 lõike 5 kolmandat lõiku kohaldada ainult juhul, kui selline erand väiketootjate enda tarbeks kasutatava elektrienergiatoodangu maksustamisest on sätestatud riigisiseses õiguses. Käesoleval juhul ei olnud sellist erandit väiketootjatele ajavahemikul 2004–2006 siiski ette nähtud. Pigem pidid kõik tootjad maksma elektrienergiaga varustamise avaliku teenuse tasu ja kõik tootjad olid vabastatud kohalike elektrienergiamaksude tasumisest elektrienergialt, mida nad tootsid enda tarbeks.

75. Sellega seoses on ebaoluline, kas elektrienergiaga varustamise avaliku teenuse tasu liigituks maksuks direktiivi 92/12 alusel, millele tugineb maksude liigitamine direktiivis 2003/96, nagu on selgitatud viimati nimetatud direktiivi põhjenduses 33.[39] See ei muuda tõsiasja, et Prantsuse valitsus ei olnud väiketootjate enda tarbeks toodetud elektrienergiale enne 1. jaanuari 2011 erandit ette näinud.[40] Seetõttu ei saanud artikli 21 lõike 5 kolmandat lõiku enne seda kuupäeva kohaldada.

76. Lisaks võib erandit direktiivis sätestatud kohustuslikust maksuvabastusest kohaldada üksnes juhul, kui direktiiv on nõuetekohaselt üle võetud. Artiklit 21 ei võetud Prantsusmaal üle enne 2011. aastat.[41] Sellest järeldub, et nimetatud täiendaval põhjusel ei olnud eelnenud ajavahemikul võimalik tugineda artiklis 21 sätestatud erandile.

36 Vt eespool punktid 24 ja 25.

37 Vt eespool punkt 26.

38 Vt eespool punkt 57.

39 Vt eespool punkt 8.

40 Vt eespool punkt 26.

41 Vt eespool 11. joonealune märkus.

77. Samamoodi märkis Euroopa Kohus artikli 14 lõike 1 punkti a teise ja kolmanda lause kohta kohtuotsuses Flughafen Köln/Bonn: „Nimelt on see maksuvabastuse üldreegli piirang vaid võimalus erand kehtestada, ja *liikmesriik, kes seda* võimalust *ei ole kasutanud, ei saa tugineda ka enda tegematajätmisele*, et jätta maksumaksjale andmata *maksuvabastus, mida see võib* direktiivi 2003/96 alusel *õiguspäraselt nõuda*“.[42]

78. Seepärast teen ettepaneku vastata esimesele küsimusele nii, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmandat lõiku kui erandit artikli 14 lõike 1 punktis a sätestatud kohustuslikust maksuvabastusest tuleb tõlgendada kitsendavalt. Seega võib sellele tugineda üksnes juhul, kui elektrienergiat direktiivi 92/12 kohaselt üldiselt maksustatakse ja väiketootjate enda tarbeks toodetud elektrienergia suhtes on kehtestatud erand riigisiseses õiguses, mis on kooskõlas direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõiguga.

79. Lõpetuseks märgin, et Prantsuse tolliseadustik pakkus asjaomasel ajavahemikul teatavaid mehhanisme tootjate vabastamiseks TICGN-i maksmisest. Kas neist eranditest piisab artikli 14 lõike 1 punktis a sätestatud keelu nõuete täitmiseks, peab otsustama liikmesriigi kohus. Märgin siiski, et Prantsuse tolliseadustikus sätestatud erandite suhtes kehtisid ajalised piirangud, mida direktiivi artikli 14 lõike 1 punkt a ei sisalda.

Teine küsimus

80. Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kuidas tuleb tõlgendada direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a ja artikli 21 lõike 5 kolmandat lõiku, et vältida nende sätete kollisiooni, kui neid kohaldatakse väiketootjate suhtes, kes tarbivad enda toodetud elektrienergiat.

81. Tegelikult hõlmab artikli 14 lõike 1 punkt a kaht eraldi sätet. Esimeses lauses on sätestatud üks direktiivi 2003/96 (kohustuslikest) üldreeglitest: kui energiatooted ja elektrienergia on elektrienergia tootmise sisendiks, ei tohiks neid maksustada.

82. Teine ja kolmas lause sisaldavad täiesti teistsugust sätet. Koos näevad need ette keskkonnaalase erandi sisendina kasutatavate energiatoodete kohustuslikust maksuvabastusest. Kui sisendiks kasutatavate energiatoodete maksustamiseks kasutatakse seda erandit, ei kohaldata sellest tuleneva maksustamise suhtes madalaimat maksustamistaset, mis tuleb direktiivi 2003/96 kohaselt saavutada, ega võeta seda kõnealuse taseme puhul arvesse.

83. Tõlgendamisraskusi tekitab see, et artikli 21 lõike 5 kolmas lõik (mis käsitleb väiketootjate tootmist enda tarbeks) on sõnastatud vabatahtliku erandina, kuna selles sisaldub vaid üldine viide „olenemata artikli 14 lõike 1 punktist a“, ilma et oleks täpsustatud, milliste artikli 14 lõike 1 punkti a osadega on see erand seotud. Täpsem ja selgem sõnastus oleks kahtlemata abiks olnud.

84. Loogiliselt võttes saab artikli 21 lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud erand siiski viidata ainult artikli 14 lõike 1 punkti a esimesele lausele (elektrienergia tootmisel sisendina kasutatavate energiatoodete ja elektrienergia maksustamise kohustuslik keeld). Artikli 14 lõike 1 punkti a teine ja kolmas lause sisaldavad kõnealuse kohustusliku maksuvabastuse erandit, mis on artikli 21 lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud erandi *alternatiiv*.

85. Direktiivi 2003/96 tekstis ega põhjendustes ja ettevalmistavates materjalides ei ole selgitatud, kuidas peaksid need kaks erandit kohustuslikust maksuvabastusest olema omavahel seotud.[43]

42 17. juuli 2008. aasta kohtuotsus C-226/07, EU:C:2008:429, punkt 32, kohtujuristi kursiiv.

43 Vt eespool 30. joonealune märkus.

86. Minu arvates järeldub nende kahe erandiga seotud tingimustest otseselt, et neid ei saa pidada kollisiooninormideks. Artikli 14 lõike 1 punktis a sätestatud keskkonnaalast erandit võib kohaldada *kõikidele* tootjatele ja sellest saadav maksutulu jääb direktiivi 2003/96 kohaldamisalast välja, sest seda ei arvestata direktiivi kohase madalaima maksustamistaseme arvutamisel. Artikli 21 lõikes 5 sätestatud väiketootjate erandit kohaldatakse üksnes enda tarbeks tootmisele ning sellest saadav maksutulu kuulub direktiivi kohaldamisalasse ja seda võetakse madalaima maksustamistaseme arvutamisel arvesse.

87. Seda tõlgendust toetab ka Euroopa Kohtu kohtuotsus Cristal Union, milles on sedastatud: „Lisaks tuleb märkida, et kui liidu seadusandja soovis anda liikmesriikidele võimaluse teha erand kohustuslikust maksuvabastusest, *nägi ta seda sõnaselgelt ette vastavalt* direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teises lauses, mille kohaselt võivad liikmesriigid elektrienergia tootmiseks kasutatavad energiatooted maksustada keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel, *ja* artikli 21 lõike 5 kolmandas lõigus, mille kohaselt peavad liikmesriigid, kes vabastavad maksust väikeste elektrienergiatootjate toodetud elektrienergia, maksustama selle elektrienergia tootmiseks kasutatavad energiatooted“. [44]

88. Seepärast teen ettepaneku vastata teisele küsimusele nii, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmas lõik kui erand artikli 14 lõike 1 punkti a esimeses lauses sätestatud kohustuslikust maksuvabastusest on sõltumatu kõnealuse maksuvabastuse keskkonnaalasest erandist, mis on sätestatud artikli 14 lõike 1 punkti a teises ja kolmandas lauses. Samal ajal kui väiketootjate suhtes artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu alusel kohaldatavatele maksudele on kohaldatav direktiivis 2003/96 sätestatud madalaim maksustamistase, ei kohaldata kõnealust madalaimat maksustamistaset artikli 14 lõike 1 punktis a sätestatud keskkonnaalase erandi kohaselt kohaldatavale maksudele.

Ettepanek

89. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Conseil d’État’ (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise [ELi] raamistik, artikli 21 lõike 5 kolmandat lõiku kui erandit artikli 14 lõike 1 punkti a esimeses lauses sätestatud kohustuslikust maksuvabastusest tuleb tõlgendada kitsendavalt. Seega võib sellele tugineda üksnes juhul, kui elektrienergiat vastavalt nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivile 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta üldiselt maksustatakse ja väiketootjate enda tarbeks toodetud elektrienergia suhtes on kehtestatud erand riigisiseses õiguses, mis on kooskõlas direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõiguga.

2. Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmas lõik kui erand artikli 14 lõike 1 punkti a esimeses lauses sätestatud kohustuslikust maksuvabastusest on sõltumatu kõnealuse maksuvabastuse keskkonnaalasest erandist, mis on sätestatud artikli 14 lõike 1 punkti a teises ja kolmandas lauses. Samal ajal kui väiketootjate suhtes artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu alusel kohaldatavatele maksudele on kohaldatav direktiivis 2003/96 sätestatud madalaim maksustamistase, ei kohaldata kõnealust madalaimat maksustamistaset artikli 14 lõike 1 punktis a sätestatud keskkonnaalase erandi kohaselt kohaldatavatele maksudele.

44 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus C-31/17, EU:C:2018:168, punkt 27, kohtujuristi kursiiv.