Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MACIEJ SZPUNAR
esitatud 7. märtsil 2018[1]

Kohtuasi C-90/17

Turbogás Produtora Energética SA
versus
Autoridade Tributária e Aduaneira

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal))

Eelotsusetaotlus – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Direktiiv 2003/96/EÜ – Artikli 14 lõike 1 punkt a – Energiatoodete ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, maksust vabastamine – Artikli 21 lõike 5 kolmas lõik – Üksus, mis toodab elektrienergiat oma tarbeks – Väikeste elektrienergiatootjate maksust vabastamine

Sissejuhatus

1. Kõnealuses kohtuasjas esitas Portugali kohus eelotsuse küsimused, mis käsitlevad nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik,[2] ühe sätte tõlgendamist. Nendele küsimustele vastamine ei valmista erilisi raskusi. Probleem seisneb aga selles, et sellise vastuse andmine, mis on tarvilik selles kohtus käimas oleva vaidluse lahendamiseks, nõuab lisaks teiste selle direktiivi sätete tõlgendamist, kui on see säte, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus oma taotluses on arvesse võtnud. Seega peab Euroopa Kohus minu arvates laiendama analüüsi nende lisasätete võrra.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

2. Direktiivi 2003/96 artikkel 1 sätestab:

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

1 Algkeel: poola.

2 ELT 2003, L 283, lk 51.

3. Selle direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a kohaselt:

„Lisaks sellele, mis on direktiivi 92/12/EMÜ[3] 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 […]“.

4. Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 esimese ja kolmanda lõigu kohaselt:

„Direktiivi 92/12/EMÜ artiklite 5 ja 6 kohaldamisel on elektrienergia ja maagaas maksustatavad ning maksustatava sündmuse alguseks loetakse hetke, mil turustaja või edasimüüja toote kohale toimetab […].

[…]

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“.

Portugali õigus

5. Código dos Impostos Especiais de Consumo (aktsiisiseadus, edaspidi „CIEC“) artikli 4 lõike 1 punkti b kohaselt on elektrienergia aktsiisikohustuslased muu hulgas üksused, mis toodavad elektrienergiat oma tarbeks („autoprodutores“). CIEC artikli 9 lõike 1 kohaselt loetakse elektrienergia kasutamise lubamiseks muu hulgas selle tootmist oma tarbeks. CIEC artikli 89 lõike 2 punkt a vabastab maksustamisest elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks ja elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks. Lõpuks nõuab CIEC artikli 96A lõige 1 elektrienergia turustajate registreerimist aktsiisimaksu kogumise eesmärgil.

Faktilised asjaolud, menetluse käik ja eelotsuse küsimused

6. Turbogás – Produtora Energética SA (edaspidi „ettevõte Turbogás“) on Portugali õiguse kohaselt asutatud äriühing, mis tegeleb elektrienergia tootmisega maagaasi põletamise protsessis. Ettevõtte Turbogás tootmistehase käsutuses on paigaldusvõimsus 990 MW, mis võimaldab sel toota umbes 9% kogu Portugalis toodetavast elektrienergiast.

7. Ettevõte Turbogás kasutab osa enda toodetavast elektrienergiast selle tootmisega seotud eesmärgil. Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, ei olnud sel ettevõttel õigust saada aktsiisimaksuvabastust oma tarbeks kasutatavalt elektrienergialt. Ettevõte ei deklareerinud aga seda elektrienergiat maksustatavana ega tasunud sellelt maksu.

3 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. Kontrollimise tulemusena hindas maksuhaldur ettevõtte Turbogás poolt aastatel 2012 ja 2013 oma tarbeks kasutatud elektrienergia kogust ning kohustas 4. augusti 2014. aasta otsusega tasuma maksuvõla 71 197,17 eurot koos viivisega 4986,52 eurot. Selle otsuse peale esitatud vaie lükati tagasi 7. jaanuaril 2016. 20. aprillil 2016 esitas ettevõte Turbogás taotluse vahekohtu moodustamise kohta, selleks et paluda tuvastada 4. augusti 2014. aasta otsuse kehtetus. Vahekohus moodustati 1. juulil 2016.

9. Oma taotluses väidab ettevõte Turbogás eelkõige, et teda ei saa pidada CIEC artikli 4 lõike 1 punkti b tähenduses üksuseks, mis toodab elektrienergiat oma tarbeks („autoprodutor"). Ettevõtte selline väide tugineb direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu portugalikeelse versiooni sõnastusele, mille teises lauses kasutatakse väljendit „*estes* pequenos produtores" („*neid* väiketootjaid"). Ettevõtte Turbogás hinnangul tähendab selle väljendi kasutamine, et kogu direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmas lõik puudutab üksnes väikeseid elektrienergiatootjaid, järelikult peetakse ainult neid tootjaid selle energia turustajateks ning nad maksustatakse. Kuna aga ettevõte Turbogás ei ole vaieldamatult väike elektrienergiatootja, ei tuleks teda pidada selle elektrienergia turustajaks, mida ta kasutab oma tarbeks, ega teda ka maksustada.

10. Sellises olukorras otsustas Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi [2003/96] artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu kohaselt peavad üksused, mis toodavad elektrienergiat oma tarbeks, olema väiketootjad, selleks et neid pidada turustajateks, ja nad tuleb vastavalt direktiivi sama artikli 21 lõike 5 esimesele lõigule maksustada, ning ülejäänud üksused (mis ei ole väiketootjad), kes toodavad elektrienergiat oma tarbeks, jäävad sellest turustaja staatusest välja, või tuleb neid pidada turustajateks ja vastavalt direktiivi sama artikli 21 lõike 5 esimesele lõigule maksustada kõik üksused, mis toodavad elektrienergiat oma tarbeks (olenemata nende vastavast suurusest ja sellest, kas nad teevad seda põhi- või kõrvaltegevusalana), ning nad ei ole seega direktiivi viidatud artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu teise osa alusel väiketootjatena maksust vabastatud?

2. Konkreetselt, kas niisugust üksust, nagu on käesolevas asjas vaidluse all, mis on elektrienergia suurtootja ja mis toodab kuni ligi 9% riigi elektrienergiast selle müümiseks riigi elektrivõrku, tuleb käsitada direktiivi [2003/96] artikli 21 lõike 5 tähenduses „üksusena, mis toodab elektrienergiat oma tarbeks", kui ainult väike osa tema toodetud elektrist tarbitakse tema enda tootmisprotsessi lahutamatu osana uue elektrienergia tootmiseks?"

11. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 21. veebruaril 2017. Kirjalikke seisukohti esitasid ettevõte Turbogás, Portugali valitsus ja Euroopa Komisjon.

Analüüs

Sissejuhatav märkus

12. Ettevõtte Turbogás argumendid eelotsusetaotluse esitanud kohtus käimas olevas vaidluses tuginevad direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu tõlgendamisele. Seda sätet puudutavad ka eelotsuse küsimused. Põhikohtuasja ese ei ole siiski ettevõtte Turbogás kui oma tarbeks elektrienergiat tootva üksuse staatuse kindlaksmääramine, mida nimetatud säte reguleerib, vaid 4. augusti 2014. aasta otsuse, mis kohustab seda ettevõtet tasuma aktsiisimaksu elektrienergialt, mida ettevõte toodab ja kasutab enda tootmise eesmärgil, õiguspärasuse hindamine. Sellest seisukohast tundub olevat oluline direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a tõlgendamine.

13. Pärast eelotsusetaotluses sõnaselgelt viidatud küsimuste analüüsi puudutan seega ka küsimust, mida ei ole neis otseselt käsitletud – nimelt kõnealuse direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a tõlgendamist ja selle seost direktiivi artikli 21 lõike 5 kolmanda lõiguga. Eelotsuse küsimustes käsitletud probleemide ringi selline laiendamine on minu arvates lubatav, kuna väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses Euroopa Kohtu ülesanne anda siseriiklikule kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul temale esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada. Lisaks võib Euroopa Kohus olla sunnitud võtma arvesse liidu õigusnorme, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimuses ei viidanud[4]. Minu arvates ei ole võimalik anda käesolevas kohtuasjas eelotsuse küsimustele, eelkõige teisele küsimusele tarvilikku vastust, võtmata selle direktiivi artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu tõlgendamisel arvesse direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a tõlgendust.

Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu kohta

14. Käesolevas kohtuasjas esitatud esimese eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu sätteid silmas pidades käsitatakse elektrienergia turustajatena ainult oma tarbeks elektrienergiat tootvaid üksusi, mis on väiketootjad.

15. Meeldetuletuseks – ettevõte Turbogás väidab, et kuna direktiivi 2003/96 portugalikeelses versioonis kasutatakse artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu teises lauses väljendit „neid väiketootjaid“, puudutab kogu see säte eranditult väikeseid elektrienergiatootjaid. Seega ei kohaldata seda ettevõtte Turbogás arvates suurtele elektrienergiatootjatele, kes kasutavad osa enda toodetud energiast selle tootmise tarbeks.

16. Selliste väidetega on siiski raske nõustuda.

17. Esiteks esineb minu arusaamise kohaselt väljend „neid väiketootjaid“ peale direktiivi 2003/96 portugalikeelse versiooni vaid üksnes hispaaniakeelses versioonis. Seda ei esine kindlasti muu hulgas prantsus-, inglis-, saksa- ega poolakeelses versioonis. Seega ei võimalda juba ainuüksi kõnealuse sätte sõnasõnaline tõlgendamine, kui võtta arvesse mitte ühte keeleversiooni, vaid kõiki versioone, nõustuda ettevõtte Turbogás esitletud teesiga.

18. Samade järeldusteni viib direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu süstemaatiline ja teleoloogiline tõlgendamine.

19. Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 1 kohaselt, koostoimes direktiivi 92/12[5] sätetega, on maksustatav sündmus, mis toob kaasa direktiiviga 2003/96 hõlmatud toodete maksukohustuse tekke, põhimõtteliselt nende tootmine või kasutamine mootori- või katlakütusena. Erand on siin elektrienergia (samuti maagaas), mille puhul tekib maksukohustus hetkel, mil turustaja toote lõppkasutajale kohale toimetab. See on sätestatud direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 esimeses lõigus. Sellega kaasneb kõnealuse direktiivi artikli 14 lõike 1 punktis a ette nähtud energiatoodete ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, maksust vabastamine. See võimaldab elektrienergia maksustamist ainult üks kord, just jaotamise etapil.

20. Üksuste puhul, mis toodavad elektrienergiat oma tarbeks, ei ole tegemist turustamisega, kuna seda energiat kasutab sama üksus, mis seda toodab. Elektrienergia tootja on ühtlasi selle energia kasutaja, ilma vahendaja (turustaja) osaluseta. Seetõttu sätestab direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu esimene lause, et üksust, mis toodab elektrienergiat oma tarbeks, käsitatakse turustajana. Seda tuleb mõista nii, et üksust käsitatakse turustajana kõnealuse direktiivi artikli 21 lõike 5 esimese lõigu

4 Vt äsjane 13. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus, M. ja S. (C-303/15, EU:C:2016:771, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

5 Alates 15. jaanuarist 2009 asendati see direktiiv nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12).

sätete kohaldamise eesmärgil ehk maksustatava sündmuse kindlaksmääramiseks, mis toob kaasa maksukohustuse tekkimise. Kuna direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu esimene lause sätestab, et üksust, mis toodab elektrienergiat oma tarbeks, käsitatakse turustajana, toob selle elektrienergia kasutamine selle üksuse poolt kaasa maksukohustuse tekkimise kõnealuse direktiivi artikli 21 lõike 5 esimese lõigu kohaselt. See lahendus väldib maksuaugu teket, mis on kõnealuses olukorras seotud elektrienergiat kohale toimetava turustaja puudumisega.

21. Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu teine lause lubab aga liikmesriikidel maksust vabastada väikesed elektrienergiatootjad. Seega ei saa selliseid väiketootjaid käsitada turustajatena ning seetõttu ei kuulu nende toodetav elektrienergia maksustamisele, kuna ei ole tegemist maksustatava sündmusega, mis toob kaasa turustamisel tekkiva maksukohustuse. Sellises olukorras väldib maksuauku kõnealuses sättes ära toodud nõue, et liikmesriigid, kes kasutavad kõnealuse direktiivi artikli 14 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastust, maksustaksid erandina energiatooted, mida need väikesed elektrienergiatootjad kasutavad elektrienergia tootmiseks oma tarbeks. See lahendus võimaldab nii asjaomastel üksustel kui ka liikmesriikide maksuhalduril vältida sellise elektrienergia maksustamise ja selle kontrollimisega seotud halduskulusid, mis väiketootjate puhul võivad isegi ületada sellest maksustamisest laekuva maksutulu. Sarnasest loogikast näib juhinduvat näiteks direktiivi 2003/96 artikli 21 lõige 3[6].

22. Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu esimese ja teise lause paigutamine selle õigusakti samasse redaktsiooniüksusesse tähendab vaid seda, et teises lauses ette nähtud halduslik lihtsustamine puudutab ainult neid väikeseid elektrienergiatootjaid, kes kasutavad seda energiat oma tarbeks ja kes seoses sellega alluvad põhimõtteliselt esimeses lauses kehtestatud normile. Mitte miski ei räägi aga selle arvamuse kasuks, et kogu artikli 21 lõike 5 kolmas lõik puudutab eranditult väikeseid elektrienergiatootjaid. Sellest sättest tulenev põhimõte on maksustada oma tarbeks toodetav elektrienergia, käsitades selliseid tootjaid turustajatena. See põhimõte näeb ette ainult teatud erandi olukordades, kus elektrienergia tootmise väikese ulatuse tõttu ei oleks maksustamine mõistlik, arvestades sellise maksustamisega kaasnevaid kulusid ja haldusraskusi. Ettevõtte Turbogás esitletud teesiga nõustumine tooks aga kaasa nende üksuste põhjendamatu maksustamisest vabastamise, mis toodavad elektrit oma tarbeks, kuid ei ole väiketootjad.

23. Seetõttu teen ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele nii, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse ka üksuste suhtes, mis toodavad elektrienergiat oma tarbeks, kuid mis ei ole väikesed elektrienergiatootjad.

24. Direktiivis 2003/96 ei määratleta, tõsi küll, väikeste elektrienergiatootjate mõistet, jättes selle küsimuse reguleerimiseks liikmesriikide siseriiklikule õigusele. Põhikohtuasjas ei tundu küll olevat vaieldav, et ettevõte Turbogás ei ole väiketootja, sest see toodab olulise osa kogu omamaisest elektrienergia toodangust. See probleem ei ole aga käesoleva kohtuasja lahendamise seisukohast tähtis, nagu ma püüan allpool näidata.

Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu tõlgendamise kohta koostoimes sama direktiivi artikli 14 lõike 1 punktiga a

25. Teise eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas sellist üksust nagu ettevõte Turbogás, kelle põhitegevus seisneb elektrienergia tootmises, kusjuures väikese osa sellest energiast kasutab ta selle tootmise tarbeks, võib pidada üksuseks, kes toodab elektrienergiat oma tarbeks direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu tähenduses.

6 See säte võimaldab jätta maksustamata energiatooted, mida kasutatakse energiatoodete tootmiseks.

26. Portugali valitsus teeb ettepaneku vastata sellele küsimusele jaatavalt, leides, et selle elektrienergia osa ulatuses, mida ettevõte Turbogás kasutab enda tootmise tarbeks, on ta üksus, mis toodab elektrienergiat oma tarbeks eespool nimetatud sätte tähenduses, võrdsetel alustel mis tahes muu sellise üksusega. See küsimus ei tundu mulle aga nii lihtne olevat.

Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu seos sama direktiivi artikli 14 lõike 1 punktiga a

27. Minu arvates on vastus sellele küsimusele eitav, kuid mitte põhjustel, millele viitab põhikohtuasjas ettevõte Turbogás. Põhjused, miks ettevõtte Turbogás suhtes ei kohaldata direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu sätteid, ei seisne üksnes selle sätte tõlgendamises, vaid tulenevad selle seotusest sama direktiivi artikli 14 lõike 1 punktiga a. Ma jagan selles küsimuses täielikult komisjoni arvamust, mida ta on väljendanud käesolevas kohtuasjas esitatud seisukohtades.

28. Nagu ma juba eespool rõhutasin[7], on direktiivis 2003/96 sätestatud täpselt elektrienergia maksustamise viis. Selle maksustamise põhimõtted erinevad sealjuures kõnealuse direktiiviga hõlmatud muude toodete maksustamise põhimõtetest.

29. Direktiivis 2003/96 sätestatud süsteem näeb ette elektrienergia maksustamise etapil, mil turustaja jaotab elektrienergiat lõppkasutajatele, kooskõlas selle direktiivi artiklil 21 lõike 5 esimese lõiguga. Direktiiviga 2003/96 ühtlustatud maksud on sealjuures kaudsed maksud, seoses millega asetavad turustajad loomulikult maksukoormuse elektrienergia tarbijatele, arvestades maksu selle energia hinna sisse.

30. Samasugust maksukoormuse järgnevatele turustusetappidele ülekandmise mehhanismi kohaldatakse ka muude energiatoodete puhul, mida maksustatakse direktiivi 2003/96 alusel, vastavalt nende maksude kui kaudsete maksude olemusele. Neid tooteid maksustatakse seejuures tootmisetapil või nende kasutamise etapil mootori- või katlakütusena.

31. Elektrienergia on direktiivi 2003/96 vaatepunktist eritoode. Ühest küljest on tegemist kõnealuse direktiivi sätete alusel maksustatava tootega. Teisalt toodetakse seda Euroopa Liidus suurel määral energiatoodete, tavaliselt ka maksustatavate energiatoodete põletamise protsessis. Kui elektrienergia tootmiseks kasutatavaid energiatooteid maksustataks samamoodi nagu muid direktiiviga 2003/96 hõlmatud tooteid, lasuks selle energia kasutajatel topeltmaksukoormus: energiatoodete maksustamise ja elektrienergia enda maksustamise tõttu.

32. Sellise topeltmaksustamise vältimiseks näeb direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkt a ette elektrienergia tootmiseks kasutatavate energiatoodete kohustusliku maksust vabastamise. Samasugust maksuvabastust kohaldatakse elektrienergia tootmiseks kasutatava elektrienergia puhul. See puudutab nii kolmandatelt isikutelt ostetavat energiat kui ka energiat, mida elektrienergiat tootev üksus toodab ja seejärel ise sellise tootmise tarbeks kasutab.

33. Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastus on põhimõtteliselt kohustuslik. Tõsi küll, liikmesriigid võivad selle sätte teise lause kohaselt maksustada energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, keskkonnaalastel põhjustel. Käesoleva kohtuasja toimikust ei nähtu aga, et Portugal oleks seda võimalust kasutanud.

7 Vt käesoleva ettepaneku punkt 19.

34. Nagu eespool märkisin [8], ei ole direktiivi 2003/96 artikli 21 sätete eesmärk kehtestada toodete maksustamine või maksust vabastamine, vaid üksnes kindlaks määrata maksustatav hetk, näidates ära maksukohustuse tekkimise kaasa toonud sündmuse. Maksustatava hetke kindlaksmääramine võib puudutada asjaolude sunnil üksnes maksustatavaid tooteid, seda ei kohaldata aga maksuvabade toodete suhtes.

35. Seega, kui direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmas lõik nõuab, et üksust, mis toodab elektrienergiat oma tarbeks, käsitataks selle elektrienergia turustajana nimetatud lõike esimese lõigu kohaldamise eesmärgil [9], võib see puudutada üksnes sellise elektrienergia tootjaid, mida maksustatakse kõnealuse direktiivi muude sätete alusel. Kuna kõnealuse direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a kohaselt on elektrienergia tootmiseks kasutatav elektrienergia maksust vabastatud, ei kohaldata selle direktiivi artikli 21 lõike 5 kolmandat lõiku sellise elektrienergia tootjate suhtes.

36. Teisisõnu kohaldatakse direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmandat lõiku ainult nende üksuste suhtes, mis toodavad elektrienergiat, mida nad seejärel kasutavad muuks otstarbeks kui elektrienergia tootmiseks. Kui aga sellise üksuse põhitegevus on just elektrienergia tootmine ja kui see kasutab osa enda toodetavast elektrienergiast selle tootmise tarbeks, ei kohaldata nimetatud sätet sellise üksuse suhtes.

37. On tõsi, et nagu ma rõhutasin oma hiljutises ettepanekus kohtuasjas Koppers Denmark [10], on direktiivi 2003/96 artikli 21 lõikel 3 tegelikult maksuvabastusega samalaadne mõju. Selle sätte kohaselt ei käsitata sündmusena, mis toob kaasa maksukohustuse tekke, selliste energiatoodete kasutamist tootmistehase territooriumil, mis on toodetud selles tehases. Muu võimaliku maksustamise hetke puudumise korral tähendab see säte sisuliselt selliste toodete maksust vabastamist. Sellest kõnealuse direktiivi artikli 21 lõike 3 praktilisest mõjust ei saa siiski järeldada, et selle direktiivi artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu kohaldamine üksuste suhtes, kes kasutavad elektrienergiat oma elektrienergia tootmise tarbeks, võib kaasa tuua selle elektrienergia maksustamise, kahjustades ühtlasi sama direktiivi artikli 14 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastuse tõhusust.

38. Eelnevat silmas pidades tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele vastata, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmandat lõiku koostoimes sama direktiivi artikli 14 lõike 1 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et sellist üksust nagu ettevõte Turbogás, mis elektrienergia tootmisel kasutab osa tema toodetavast elektrienergiast selle tootmise tarbeks, ei saa käsitada selle elektrienergia turustajana eespool nimetatud sätte tähenduses.

Ettevõtte Turbogás maksuvabastuse puudumise probleem direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a kohaselt

39. Nagu nähtub käesoleva kohtuasja eelotsusetaotlusest, ei andnud Portugali maksuhaldur sätete alusel, millega Portugali õigusesse võetakse üle direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkt a, ettevõttele Turbogás maksuvabastust elektrienergia osas, mida see ettevõte toodab ja kasutab seejärel oma elektrienergia tootmise tarbeks. Selle maksuvabastuse puudumise põhjuseks on ettevõtte Turbogás poolsed formaalsed puudused, mis seisnevad elektrienergia turustajana registreerimata jätmises ja arvestite puudumises, mis võimaldavad kindlaks määrata ettevõtte poolt oma tarbeks tarbitava elektrienergia koguse. Tuvastades maksuvabastuse saamise õiguse puudumise, käsitas Portugali maksuhaldur ettevõtet Turbogás seega selle elektrienergia turustajana, mida see ettevõte toodab ja kasutab oma tarbeks, ning kohustas teda maksu tasuma.

8 Vt käesoleva ettepaneku punktid 19 ja 20.

9 Meenutan, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 esimeses lõigus on aga osutatud elektrienergia jaotamise hetkele kui sündmusele, mille tulemuseks on maksukohustuse tekkimine.

10 Minu 22. veebruari 2018. aasta ettepanek kohtuasjas Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:93, punkt 38).

40. Nagu komisjon pean ma selliselt toimimist ekslikuks, arvestades vastavust direktiivi 2003/96 sätetele.

41. Nagu ma juba mainisin, on direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastus kohustuslik, kui ei ole ette nähtud võimalust maksustada keskkonnaalastel põhjustel. Portugal ei ole aga seda võimalust kasutanud. Lisaks ei ole see maksuvabastus elektrienergiatootjate privileeg, vaid on selle energia maksustamise süsteemi osa. See võimaldab elektrienergia maksustamist jaotamise etapis, kehtestamata selle energia tarbijatele topeltmaksukoormust.

42. Seega, kui liikmesriigid kohaldavad direktiivi 2003/96 artikli 14 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastusi „tingimustel, mille nad sätestavad selleks, et tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidmist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi“, ei tohi need tingimused siiski muuta maksust vabastamise õiguse sõltuvaks teatud vorminõuete täitmisest olukorras, kus puuduvad viited pettuste või maksustamise kuritarvituste kohta. Määratlust „tingimused“ tuleb seega mõista reeglitena, mille kohaselt maksuvabastust kohaldatakse, mitte aga asjaoludena, millest sõltub maksuvabastuse saamise õigus. Maksuvabastuse saamise õigus iseenesest on siin tingimusteta olemas.

43. Siin võib tõmmata teatud, kuigi ebatäiusliku paralleeli õigusega arvata maha maks, mis on tasutud käibemaksuga maksustamise süsteemi varasemas järgus. See mahaarvamisõigus on samuti selle süsteemi lahutamatu osa. Seega on direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastuse suhtes analoogia alusel võimalik kohaldada Euroopa Kohtu arutluskäiku, mille kohaselt võib tasutud käibemaksu mahaarvamise ametlike eeskirjade rikkumine kaasa tuua haldussanktsioone, kuid see ei saa õõnestada mahaarvamisõigust ennast[11]. Samamoodi võib elektrienergia tootmiseks kasutatava elektrienergia puhul asjaomase isiku suutmatus täita vorminõudeid kaasa tuua rikkumise raskusastmega proportsionaalsed haldussanktsioonid, kuid see ei tohi põhjustada sellise elektrienergia maksust vabastamise õiguse andmisest keeldumist direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a kohaselt.

44. Seda enam ei tohi tulemuseks olla kõnealuse direktiivi artikli 21 lõike 5 kolmanda lõigu kohaldamine sellise üksuse suhtes, kuna selle sätte eesmärk on määrata kindlaks sündmus, mis toob kaasa maksustatavate toodete maksukohustuse tekke, mitte aga toodete maksustamine, mis sama direktiivi muude sätete alusel tuleb maksust vabastada.

45. Lõpptulemusena peab selline üksus nagu ettevõte Turbogás saama direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastuse elektrienergia puhul, mis on tema enda toodetud ja mida ta kasutab elektrienergia tootmiseks.

Järeldus

46. Kõigi eelnevate kaalutluste põhjal teen ettepaneku vastata Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal)) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, artikli 21 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse ka üksuse suhtes, kes toodab elektrienergiat oma tarbeks, kuid kes ei ole väike elektrienergiatootja.

11 Vt äsjane 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 41).

2. Direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 5 kolmandat lõiku koostoimes sama direktiivi artikli 14 lõike 1 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et üksust, kes kasutab elektrienergia tootmisel osa tema toodetud elektrienergiast selle tootmise tarbeks, ei saa pidada selle elektrienergia turustajaks viidatud sätte tähenduses. Selline üksus peab saama kõnealuse direktiivi artikli 14 lõike 1 alapunktis a ette nähtud maksuvabastuse elektrienergia puhul, mis on tema enda toodetud ja mida ta kasutab elektrienergia tootmiseks.