

**Kohtuasi C-100/20**

**Eelotsusetaotlus**

**Saabumise kuupäev:**

26. veebruar 2020

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

**Eelotsusetaotluse saabumise kuupäev:**

19. november 2019

**Kaebaja ja kassatsioonkaebuse esitaja:**

XY

**Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:**

Hauptzollamt B

---

[...]

**BUNDESFINANZHOF**

**KOHTUMÄÄRUS**

Kohtuasjas

XY

kaebaja ja kassatsioonkaebuse esitaja

esindaja:

A

*versus*

Hauptzollamt B

vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses

seoses elektriaktsiisiga – viivis tagastusnõude summalt

tegi VII kolleegium

19. novembri 2019. aasta kohtuistungil järgmise kohtumääruse:

### Resolutsioon

1. Euroopa Liidu Kohtule (edaspidi „Euroopa Kohus“) esitatakse järgmine eelotsuse küsimus: **[lk 2]**

Kas alusetult määratud elektriaktsiisi tagastusnõude summalt tuleb liidu õiguse järgi arvestada viivist, kui elektriaktsiisi väiksemas summas määramise alus on nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, artikli 17 lõike 1 punktis a ette nähtud valikuline maksuvähendus ja liiga suures summas elektriaktsiisi määramise põhjustas üksnes see, et käesolevas asjas kohaldati ebaõigesti liikmesriigi õiguse sätet, mis võeti vastu direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a ülevõtmiseks riigisisisesse õigusesse?

2. [...]

### Põhjendused

#### I.

- 1 Kaebaja ja kassatsioonkaebuse esitaja (edaspidi „kaebaja“) on tootmissettevõtja, kes sai jaotusvõrgust aktsiisiga maksustamata vahelduvvoolu, mida ta kasutas akude toiteks. Ta esitas 2010. aasta kohta aktsiisideklaratsiooni, milles ta märkis, et kasutas kõnealuse elektrikoguse oma tarbeks, ja valis elektriaktsiisi seaduse (Stromsteuergesetz, 19. detsembril 2008. aasta redaktsioonis, Bundesgesetzblatt I 2008, lk 2794; edaspidi „StromStG“) § 9 lõikes 3 ette nähtud soodusaktsiisimäära. Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses (Hauptzollamt, edaspidi „maksuhaldur“) maksustas selle elektrikoguse siiski hariliku aktsiisimääraga ja koostas deklaratsioonist erineva maksuotsuse. Kaebaja esitas selle maksuotsuse peale vaide. Kaebaja maksis 2010. aasta elektriaktsiisi igakuiste ettemaksetena.
- 2 Pärast seda, kui kohtumenetluses tuvastati, et 2006. aastal oli õigus kohaldada StromStG § 9 lõikes 3 ette nähtud soodusaktsiisimäära, muutis maksuhaldur 2010. aasta eest määratud elektriaktsiisi summat ja maksustas 2010. aastal akude toiteks kasutatud elektrikoguse samuti soodusmääraga.
- 3 Kaebaja taotles 2014. aasta detsembris 2010. aasta eest tagastatud elektriaktsiisi summalt viivise määramist; maksuhaldur jättis selle taotluse rahuldamata.
- 4 Finanzgericht (maksukohus) otsustas, et kaebajal ei ole liikmesriigi ega liidu õiguse kohaselt õigust taotletud viivist saada. Tagastatud elektriaktsiisilt ei tule maksta viivist liidu õiguse alusel, sest elektri kasutamine akude laadimiseks ei

kuulu [lk 3] nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (ELT 2003, L 283, lk 51; ELT eriväljaanne 09/01, lk 405; edaspidi „direktiiv 2003/96“; muudetud nõukogu 29. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/75/EÜ, millega parandatakse direktiivi 2003/96/EÜ Küprose võimaluse osas rakendada energiatoodete ja elektrienergia maksustamisel ajutisi vabastusi või maksuvähendusi; ELT 2004, L 157, lk 100; ELT eriväljaanne 09/02, lk 21) kohaldamisalasse. Kõigele lisaks jäeti kaebajale alusetult andmata aktsiisisoodustus, mille andmine oli liidu õiguse kohaselt üksnes vabatahtlik ja millele ei seata liidu õigusega mingeid kohustuslikke nõudeid.

- 5 Selle otsuse peale esitas kaebaja kassatsioonkaebuse. Kaebaja arvates tuleb Euroopa Kohtu praktika kohaselt lisaks liidu õiguse vastaselt sissenõutud maksusummade tagastamisele hüvitada kahju viivise kujul, kusjuures sama põhimõtte kehtib valikulise aktsiisisoodustuse kohaldamisel. Pealegi on aku laadimine pöörduv protsess, mida ei saa võrrelda direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b kolmandas taandes ja StromStG § 9a lõike 1 punktis 1 nimetatud elektrolüütilise protsessiga.

## II.

- 6 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peatab kassatsioonkaebuse menetlemise [...] ja esitab Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmise eelotsuse küsimuse:
- 7 Kas alusetult määratud elektriaktsiisi tagastusnõude summalt tuleb liidu õiguse järgi arvestada viivist, kui elektriaktsiisi väiksemas summas määramise alus on nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, artikli 17 lõike 1 punktis a ette nähtud valikuline maksuvähendus ja liiga suures summas elektriaktsiisi määramise põhjustas üksnes see, et käesolevas asjas kohaldati ebaõigesti liikmesriigi õiguse sätet, mis võeti vastu direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a ülevõtmiseks riigisisese õigusesse?

## III.

- 8 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tuleb kohtuasja lahendamisel kohaldada direktiivi 2003/96 sätteid. Direktiivi tõlgendamise suhtes on kahtlusi, mis mõjutavad vaidluse lahendamise tulemust.
- 9 Liidu õiguse asjakohased sätted

Direktiivi 2003/96 artikkel 2: [lk 4]

„1. [...]

2. Käesolevat direktiivi kohaldatakse ka:

CN-koodi 2716 alla kuuluva elektrienergia suhtes.

3. [...]

4. Käesolevat direktiivi ei kohaldata:

a) [...]

b) energiatoodete ja elektrienergia kasutamise suhtes järgmistel otstarvetel:

– [...]

– [...]

– elektrienergia kasutamine peamiselt keemilise reduktsiooni jaoks ning elektrolüütilistes ja metallurgilistes protsessides;

[...]“

10 Direktiivi 2003/96 artikkel 17:

„1. Eeldusel et käesolevas direktiivis sätestatud madalaimat maksustamistaset järgitakse keskmiselt iga ettevõtte puhul, võivad liikmesriigid kohaldada maksuvähendust energiatoodete tarbimise suhtes, mida kasutatakse kütmiseks või artikli 8 lõike 2 punktides b ja c nimetatud eesmärkidel, ning elektrienergia suhtes järgmistel juhtudel:

a) energiamahukate ettevõtete hüvanguks. [...]

2. Olenemata artikli 4 lõikest 1 võivad liikmesriigid kohaldada kuni nullini vähendatud maksustamistaset artiklis 2 määratletud energiatoodete ja elektrienergia suhtes, mida kasutavad käesoleva artikli lõikes 1 määratletud energiamahukad ettevõtted.

3. Olenemata artikli 4 lõikest 1 võivad liikmesriigid kohaldada madalaimat maksustamistaset, mis võib moodustada kõige vähem 50% käesoleva direktiiviga ettenähtud madalaimast maksustamistasemest, artiklis 2 nimetatud energiatoodete ja elektrienergia suhtes, mida kasutavad artiklis 11 määratletud majandusüksused, mis ei ole energiamahukad käesoleva artikli lõike 1 tähenduses.“

11 Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12; edaspidi „direktiivi 2008/118”), artikkel 1:

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

a) direktiivis 2003/96/EÜ nimetatud energiatooted ja elekter;

[...]“ [lk 5]

12 Liikmesriigi õiguse asjakohased sätted:

StromStG § 3. Aktsiisimäär:

„Aktsiisimäär on 20,50 eurot ühe megavatt-tunni kohta.“

StromStG § 9. Aktsiisivabastused, aktsiisisoodustused:

„(1) – (2a) [...]“

(3) Elektrienergia suhtes rakendatakse [...] soodusaktsiisimäär 12,30 eurot ühe megavatt-tunni kohta, kui seda tarbib tootmis-, põllumajandus- või metsandusettevõtja ärilisel eesmärgil ja see ei ole lõike 1 alusel aktsiisist vabastatud.

(4) – (8) [...]“

## IV.

- 13 Õiguslik hinnang kohtuasjale on liidu õiguse seisukohast kaheldav. Küsimus on selles, kas elektriaktsiisi tagastusnõude summalt tuleb Euroopa Kohtu praktika kohaselt maksta viivist, kui tagastamine toimus liikmesriigi kohaldatud valikulise maksusoodustuse alusel.
- 14 1. Käesoleval juhul (seoses 2010. aastaga) tekkis elektriaktsiisi maksmise kohustus vahelduvvoolu tarbimisel elektrivõrgust, sest elektrienergia muundati akudes keemiliseks energiaks ja seega tarbiti ära. Kõnealune elektritarbimine tuleb maksustada StromStG § 9 lõikes 3 sätestatud soodusaktsiisimäär 12,30 eurot ühe megavatt-tunni kohta, mitte aga StromStG §-s 3 ette nähtud hariliku aktsiisimäär 20,50 eurot ühe megavatt-tunni kohta. Elektrit tarbis tootmisettevõtja ärilisel eesmärgil. Seoses 2006. aastal tarbitud elektrienergiaga on see tuvastatud jõustunud kohtuotsusega.
- 15 Käesoleval juhul tuleneb enamakstud elektriaktsiisi tagastusnõue sellest, et maksuhaldur kohaldas algul alusetult harilikku aktsiisimäär, millega rikkus StromStG § 9 lõiget 3, mis näeb ette aktsiisisoodustuse tootmisettevõtjatele.
- 16 2. StromStG § 9 lõikes 3 ette nähtud soodusaktsiisimäär kohaldamine elektrienergiale, mida tootmisettevõtja tarbib ärilisel eesmärgil elektrivõrgust, tugineb siiski ka direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punktile a. Viidatud säte annab liikmesriikidele üldse võimaluse rakendada [lk 6] energiamahukate ettevõtjate suhtes aktsiisisoodustust. Neil kaalutlustel tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul vastata küsimusele, kas maksuhaldur rikkus kaebaja suhtes algul liiga kõrget aktsiisimäär kohaldades lisaks liikmesriigi õigusele ka liidu õigust. Siinjuures lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus sellest, et akude laadimine elektrienergiaga ei ole elektrolüütiline protsess direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b kolmanda taande tähenduses, mille suhtes viidatud direktiivi nagnii ei kohaldata. Seda kinnitab nõukogu 6. detsembri 2016. aasta rakendusotsus (EL)

2016/2266, millega lubatakse Madalmaadel alandada elektrisõidukite laadimisjaamadele tarnitava elektri maksustamismäär (ELT 2016, L 342, lk 30). Viidatud otsus ei oleks olnud vajalik, kui akude laadimist käsitataks elektrolüütilise protsessina, mis niikuinii ei kuuluks direktiivi 2003/96 kohaldamisalasse.

- 17 Euroopa Kohus otsustas 18. jaanuari 2017. aasta otsuses IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, [...] direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a kohaldamisala kohta, et sama direktiivi põhjendustest 9 ja 11 nähtub, et see direktiiv näeb liikmesriikide jaoks ette teatava kaalutusruumi riigisisese raamistikus kohandatud poliitikate määratlemiseks ja rakendamiseks ning et selles raamistikus sisse seatud režiimid direktiivi rakendamiseks on liikmesriikide pädevuses. Seega on liikmesriikidel võimalik valida, kas nad piiravad energiamahukate ettevõtjate aktsiisiseadustusi ühe või mitme tööstussektoriga.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on liikmesriikidel direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a kohaldamisel lisaks soodustatud ettevõtjate ringi kindlaksmääramisele kaalutusruum ka aktsiisimäärade suuruse kehtestamisel, kuni seda tehes järgitakse liidu õigusega ette nähtud alammäärasid. Nimelt saab ainult sel viisil järgida eelviidatud põhjendustes kajastatud liidu seadusandja eesmärke.
- 19 Direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a näeb niisiis ette valikulise maksusoodustuse, mida liikmesriigid võivad maksukohustuslaste suhtes rakendada. Seega puudub kohustus kohelda energiamahukaid ettevõtjaid maksuõiguslikult soodsamalt. Selle poolest erineb direktiivi 2003/96 artikkel 17 sama direktiivi artiklis 14 ette nähtud kohustuslikest maksuvabastustest, mida liikmesriigid peavad andma ja millele maksukohustuslane saab riigisisesse õigusesse hilinenud ülevõtmise korral vahetult tugineda [lk 7] (Euroopa Kohtu 7. märtsi 2018. aasta otsus Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168 [...]).
- 20 3. Eelöeldu põhjal tekib küsimus, kas valikulisel maksusoodustusel (käesoleval juhul direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punktis a) põhineva elektriaktsiisi tagastusnõude summalt tuleb maksta viivist samal viisil nagu elektriaktsiisi tagastusnõude summalt kohustusliku aktsiisivabastuse või aktsiisiseadustuse alusel.
- 21 a) Kui liikmesriik on makse sisse nõudnud liidu õigust rikkudes, ei ole õigussubjektidel Euroopa Kohtu praktika kohaselt õigus tagasi nõuda mitte ainult alusetult sissenõutud maksu, vaid ka summad, mis on sellele riigile makstud või tema poolt kinni peetud otsuses seoses nimetatud maksuga. See hõlmab kahju, mis on tekkinud seoses võimatusega kasutada raha maksu enneaegse sissenõudmise tõttu (Euroopa Kohtu 19. juuli 2012. aasta otsus Littlewoods Retail jt, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 25 [...]; 27. septembri 2012. aasta otsus Zuckerfabrik Jülich jt, liidetud kohtuasjad C-113/10, C-147/10 ja C-234/10, EU:C:2012:591, punkt 65 [...]; 18. aprilli 2013. aasta otsus Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punkt 21, [...]; 15. oktoobri 2014. aasta otsus Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285,

punkt 28, [...] ning 18. jaanuari 2017. aasta otsus Wortmann, C-365/15, EU:C:2017:19, punkt 37 jj [...]).

- 22 Eelöeldust nähtub, et liidu õigusest tuleneb põhimõte, mille kohaselt on liikmesriigid kohustatud tagastama liidu õiguse rikkumise tulemusel saadud maksu summad koos viivisega. Liidu õigusnormide puudumisel on iga liikmesriigi õiguskorra ülesanne ette näha tingimused, mille kohaselt viiviseid tasuda tuleb, sealhulgas tingimused viivisemäära ja nende arvutamise korra kohta. Need tingimused peavad olema kooskõlas võrdsuse ja tõhususe põhimõtetega, see tähendab need ei või olla ebasoodsamad riigisisese õiguse sätetel põhinevatest sarnaseid viiviseid käsitlevatest tingimustest ega olema kehtestatud viisil, mis muudaks liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks (Euroopa Kohtu otsused Littlewoods Retail jt, EU:C:2012:478, [...], punkt 26 jj; Zuckerfabrik Jülich jt, EU:C:2012:591, punktid 61 ja 66, [...]; Irimie, EU:C:2013:250, punkt 22 jj, [...]; Nicula, EU:C:2014:2285, punkt 28, [...] ning 6. oktoobri 2015. aasta otsus Tarsia, C-69/14, EU:C:2015:662, punkt 25, [...]).  
**[lk 8]**
- 23 Elektriaktsiisi tagasimaksetelt viivise arvestamist ei takista asjaolu, et direktiiv 2003/96 on liidu õigusakt, mis tuleb esmalt üle võtta liikmesriigi õigusesse. Kohtuotsuses Littlewoods Retail jt (EU:C:2012:478, [...], punkt 26 jj) ei pidanud Euroopa Kohus seda viivise nõuet välistavaks tingimuseks (enamamastud käibemaksult viivise saamise õiguse kohta vt ka Euroopa Kohtu 24. oktoobri 2013. aasta otsus Rafinäria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686 [...]).
- 24 b) Eelotsusetaotluse esitanud kohus kaldub arvama, et liidu õiguse sätteid ei ole rikutud, kui maksu tagastamise nõue tuleneb sellise riigisisese õigusnormi ebaõigest kohaldamisest, mille liikmesriik kehtestas talle liidu õigusega ette nähtud kaalutlusruumi piires ja liidu õiguse valikulise sätte alusel.
- 25 Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et konkreetse erandi või piirangu riigisisessesse õigusesse ülevõtmisel liikmesriikidel oleva kaalutlusruumi ulatust tuleb hinnata juhtumipõhiselt, lähtudes eelkõige selle sätte sõnastusest (vt Euroopa Kohtu 29. juuli 2019. aasta otsus Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, punkt 25 [...]).
- 26 Direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkt a täpsustab siiski ainult energiamahuka ettevõtja määratlust. Energiamahukate ettevõtjate suhtes soodusaktsiisimäära kohaldamine on jäetud liikmesriikide otsustada. Lisaks tuleb võtta arvesse seda, et käesolevas asjas ei ole küsimus selles, kas direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkt a võeti liikmesriigi õigusesse üle kooskõlas direktiiviga. Pigem määras maksuhaldur algul liiga suure elektriaktsiisi seetõttu, et ta eitas alusetult StromStG § 9 lõikes 3 ette nähtud soodusaktsiisimäära rakendamise tingimuste esinemist.
- 27 Pealegi on direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a alusel energiamahukatele ettevõtjatele aktsiisisoodustuse võimaldamine elektriaktsiisi ühtlustamisest tehtud erand, millega jäetakse liikmesriikide otsustada, kas ja millises ulatuses nad

näevad ette vastava soodustuse oma õiguses. Liidu seadusandja hindas siseturu nõuetekohast toimimist, mida oleks võimalik saavutada direktiivis 2003/96 siduvate aktsiisi alammäärade kehtestamisega (vt näiteks Euroopa Kohtu 2. juuni 2016. aasta otsus ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punkt 32, [...] kus käsitleti madalaima maksustamistaseme kehtestamist [lk 9] ning viidati direktiivi 2003/96 põhjendustele 3 ja 4), selles valdkonnas just vähem kaalukaks.

- 28 Olenemata neist liidu õigusel rajanevatest kaalutlustest, ei tinginud liiga suure aktsiisisumma määramist käesoleval juhul liidu õiguse hilinenud ülevõtmine, vaid liidu õigusega ette nähtud kaalutlusruumi piires kehtestatud liikmesriigi õiguse normi ebaõige kohaldamine.
- 29 c) Ent leidub ka argumente, mis toetavad viivise saamise õigust käesoleval juhul.
- 30 Kaalutlusruum rakendada aktsiisisoodustust energiamahukate ettevõtjate puhul anti liikmesriikidele esmalt direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punktiga a. Soodusaktsiisimäära õiguslik alus ei sisaldu seega ainult StromStG § 9 lõikes 3, vaid ka liidu õiguses.
- 31 Lisaks nähtub direktiivi 2003/96 artikli 2 lõikest 2 ja direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 1 punktist a seadusandja soov põhimõtteliselt ühtlustada elektrienergia maksustamine ühenduse territooriumil direktiivi 2008/118 artikli 5 tähenduses. Kui erinevalt kohustuslikust aktsiisisoodustusest või aktsiisivabastusest ei arvestataks valikulise aktsiisisoodustuse alusel esitatavatelt tagastusnõuetelt viivist, siis põhjustaks see ebavõrdset kohtlemist. Tekib siiski küsimus, kas liidu õiguses sätestatud erinevad õiguslikud alused õigustavad ebavõrdset kohtlemist tagastusnõudelt viivise arvestamisel, sest maksukohustuslase jaoks ei oma see tähtsust. Nimelt puudub tal mõlemal juhul võimalus enammakstud aktsiisi summat käsutada.
- 32 Peale selle tähendaks valikulisest aktsiisisoodustusest lähtuva tagastusnõude summalt liidu õiguse alusel viivise arvestamise eitamine, et viivise saamise õigust saab anda ainult erinevate riigisiseste õigusnormide alusel.