

Kohtuasi C-833/21

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

31. detsember 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Audiencia Nacional (üleriigiline kohus, Hispaania)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

14. detsember 2021

Kaebaja:

Endesa Generación, S. A.

Vastustaja:

Tribunal Económico-Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon, Hispaania)

Põhikohtuasja ese

Elektrienergia tootmiseks söe kasutamisele kehtestatud söemaksu arvestamine.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel esitatud taotlus tõlgendada direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a mõistet „keskkonnapoliitikaga seotud põhjused“ seoses Hispaania maksuga, millega maksustatakse söe kasutamist elektri energia tootmiseks.

Eelotsuse küsimused

1. Kas direktiivi 2003/96/EÜ artikli 14 lõike 1 punktiga a on kooskõlas Hispaania riigisisised 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 kütteväärtuse suhtes?

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

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiiv 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik

Direktiivi põhjenduse 2 kohaselt on selle direktiivi eesmärk kehtestada elektrienergia ja energiatoodete madalaim maksustamistase, et tagada siseturu nõuetekohane toimimine.

Elektrienergia maks kehtestatakse lõpptarbimise suhtes, nii et direktiivi artikli 14 lõike 1 punkt a näeb ette, et liikmesriigid vabastavad maksust „energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks“. Samas lõikes on lubatud liikmesriikidel keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel neid tooteid maksustada, ilma et peaks järgima direktiivis sätestatud madalaimat maksustamistaset.

Euroopa Kohtu praktika

Euroopa Kohus tegi 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsuses Cristal Union, C-31/17 otsuse direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastuste kohustuslikkuse kohta, tuvastades:

„25 Kuna direktiivi 2003/96 artikli 14 lõikes 1 on ammendavalt loetletud maksuvabastused, mida liikmesriigid on kohustatud energiatoodete ja elektrienergia maksustamisel andma [...], ei saa selle sätteid samuti tõlgendada laialt, sest vastasel juhul võtaks see kõnealuse direktiiviga kehtestatud ühtlustatud maksustamiselt kogu kasuliku mõju.

26 Siiski, nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, on direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimeses lauses osas, milles sellega pannakse liikmesriikidele kohustus vabastada maksust elektrienergia tootmiseks kasutatavad energiatooted, ette nähtud täpne ja tingimusteta kohustus, mistõttu annab see säte isikutele õiguse tugineda sellele siseriiklikes kohtutes vahetult [...].

27 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.“

Tingimuste kohta, millele peab maks vastama selleks, et sellel oleks konkreetne eesmärk, näiteks võtta arvesse keskkonnapoliitilisi kaalutlusi, on 5. märtsi 2015. aasta kohtuotsuses Statoil Fuel & Retail, C- 553/13 direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikes 2 kasutatud samasuguse sisuga mõiste viidates märgitud:

„37 Mis puudutab neist esimest tingimust, mis on ainus, millele eelotsuse küsimustes viidatakse, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et erieesmärk direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses lähtub muudest kui puhtalt eelarve huvidest [...].

41 Selleks et aktsiisikauba maksustamisest saadud maksutulu sihtotstarbest saaks järeldada, et maksul on erieesmärk sama sätte tähenduses, on tarvilik, et kõnealuse maksu enesega soovitakse tagada viidatud erieesmärgi täitmine, ning seega, et esineks otsene seos maksutulu kasutamise ja kõnealuse erieesmärgi vahel [...].

42 Kui puudub niisugune maksutulu eelnevalt kindlaks määratud sihtotstarbe mehhanism, siis saab aktsiisikaubale kehtestatud maksu käsitada maksuna, millel on direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses erieesmärk, vaid juhul, kui see on tema struktuuri, eelkõige maksustatavat valdkonda või maksumäära arvestades kujundatud selliselt, et mõjutada maksumaksja tegevust nii, et see võimaldaks viidatud erieesmärgi ellu viia, näiteks kõrgelt maksustada asjaomaseid kaupu, et vähendada nende tarbimist [...].“

Viidatud liikmeriigi õigusnormid

18. novembri 2005. aasta seadus 22/2005

Selle seadusega võeti direktiiv 2003/96/EÜ Hispaania õigusesse üle ja söemaks kehtestati 28. detsembri 1992. aasta aktsiisimaksuseaduse 38/1992 muutmisega, lisades seadusesse III jaotise „Sõeaktsiis“.

Maksustatav teokoosseis seisneb söe tarbimisse lubamises, kuigi seaduse 38/1992 artikli 79 lõike 3 kohaselt olid tehingud, mis kujutavad endast söe tarbimisse lubamist, kui need eeldavad söe kasutamist elektrienergia tootmiseks ning elektrienergia ja soojuse koostootmiseks, maksust vabastatud.

Maksustatava summa moodustab maksustatavate tehingute esemeks oleva söe energiatõhusus, mida väljendatakse gigadžaulides, ning maksumäär oli 0,15 eurot gigadžauli kohta.

27. detsembri 2012. aasta seadus 15/2012 energiasäästvuse maksumeetmete kohta (Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética)

Selle seadusega tühistati seaduse 38/1992 artikli 79 lõikes 3 elektrienergia tootmiseks ning elektrienergia ja soojuste koostootmisel kasutatava söe tarbimisele ette nähtud maksuvabastus.

Selle seadusega kehtestati ka maksumäär 0,65, kuid hiljem kehtestati kuninga 12. juuli 2013. aasta dekreetseadusega 9/2013, millega võetakse kiireloomulised meetmed elektrisüsteemi finantsstabiilsuse tagamiseks, kutsealases tegevuseks kasutamiseks mõeldud söele vähendatud määr 0,15 gigadžauli kohta, kui seda ei kasutata koostootmisprotsessis ega otseses või kaudses elektrienergia tootmises. Nimetatud kuninga dekreediga reguleeriti elektrienergia ja tarbitava soojuste koostootmisjaamas kasutatava söe tarne maksustamist, nii et eespool nimetatud maksumäärasid kohaldatakse olenevalt sellest, mitu protsenti sütt kasutatakse elektri tootmiseks, mida mõõdetakse vahelduvvoolu alaldites, ja tarbitava soojuste koostootmisega, kohandades [õigusnormi] nii selles küsimuses Euroopa Kohtu praktikale.

Seaduse 15/2012 teises lisasättes „Elektrisüsteemi kulud“ sätestati, et iga aasta riigi üldeelarve seadustes määratakse 27. novembri 1997. aasta elektrisektori seaduses nr 54/1997 (Ley 54/1997 del Sector Eléctrico) ette nähtud elektrisüsteemikulude rahastamiseks summa, mis võrdub järgmiste elementide summaga: i) selles seaduses sätestatud maksude ja tasudena kogutavast prognoositavast tulust riigile määratud osa; ii) kasvuhoonegaaside saastekvootide enampakkumise prognoositav tulu, maksimaalselt kuni 500 miljonit eurot.

Seaduse 15/2012 eesmärgi kohta on selle seaduse preambulis märgitud: „käesoleva seaduse eesmärk on ühtlustada meie maksusüsteem [...] tõhusama ja keskkonnahoidlikuma kasutamisega, mis on selles maksureformis aluseks võetud väärtused, ning seega järgides Euroopa Liidu maksu-, energia- ja mõistagi keskkonnapoliitika aluspõhimõtteid.

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 rikkast 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 paremini majandamise ja jätkama 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; kehtestatakse elektrienergia tootmiseks sisevete kasutamise tasu; muudetakse maagaasi ja söe maksustamiseks kehtestatud maksumäärasid, seejuures elektrienergia tootmises ning elektri ja tarbitava soojuse koostootmises kasutatavate energiatoodete jaoks ette nähtud maksuvabastused kaotatakse [...].“

Seadusega 15/2012 säilitati mineraalõlide maksuvabastused elektritootmise suhtes elektrijaamades või elektritootmiseks või elektri- ja soojusenergia koostootmiseks kombineeritud elektrijaamades selle seaduse kohaldamisalasse kuuluvate kütuste suhtes, mille hulka kuuluvad ka maagaas ja diislikütus.

27. novembri 1997. aasta elektrisektori seadus nr 54/1997 (Ley 54/1997 del Sector Eléctrico)

See seadus reguleeris elektrisüsteemi kulusid ja rahastamist.

Elektrisüsteemi tegevuse tasustamine

Tootmistegevuse tasustamise kohta on sätestatud:

- a) Turul tegutsevatele ettevõtjatele makstakse eri tootmisüksuste poolt pakutud hinna alusel elektrienergia eest selle pakkumise piirhinda, mille on teinud viimane tootmisüksus, mille sisenemine süsteemi on vajalik elektrienergia nõudlusele vastamiseks.
- b) Makstakse tasu võimsusetagatise eest, mille annab iga tootmisüksus tegelikult süsteemile ja mis määratakse kindlaks, võttes arvesse seadmestiku kindlat kättesaadavust ja tehnoloogiat nii keskpika- ja pikaajaliselt kui ka igal programmiperioodil, määrates selle hinna süsteemi pikaajaliste võimsusvajaduste järgi.
- c) Tasu makstakse elektrienergia tootmise täiendavate teenuste eest, mis on vajalikud tarbijale nõuetekohase elektrivarustuse tagamiseks.

Soojuselektrijaamad, kus elektrit toodetakse söega, saavad tootmise eest tasu, mis vastab iga tootmisüksuse poolt süsteemile tegelikult pakutud võimsuse tagatisele.

Transporditegevuse eest makstav tasu kehtestatakse määrusega ja see määratakse kindlaks rajatiste investeerimis-, käitamis- ja hoolduskulude ning muude tegevuse jaoks vajalike kulude järgi.

Tasu **jaotustegevuse** eest kehtestatakse määrusega ja see võimaldab kindlaks määrata tasu, mida tuleb maksta igale isikule järgmiste kriteeriumide järgi: rajatiste investeerimis-, käitamis- ja hoolduskulud, ringlev energia, jaotuspiirkondi iseloomustav mudel, stiimulid varustuse kvaliteedi ja kadude vähendamise eest.

Turustustegevuse tasu, mida kliendid maksavad tariifi järgi, arvutatakse selle tegevuse kulude alusel, mida peetakse vajalikuks nendele tarbijatele energia tarnimiseks, ning vajaduse korral kulude põhjal, mis on seotud tarbimise haldamise stiimulprogrammidega. Vabatarbijatele turustamise kulude katteks kehtestatud tasu on turustajate ja nende klientide vahel vabalt kokkulepitud tasu.

Elektrisüsteemi kulud

Süsteemi püsikuludeks loetakse i) kulusid, mida saab elektrienergia tarnimisega tegelemise eest integreerida süsteemi; ii) elektrisüsteemi operaatori ja turuettevõtja puhul tunnustatud kulusid ning iii) riikliku elektrisüsteemikomisjoni tegevuskulusid.

Käesoleva seaduse artiklis 30.4 nimetatud taastuvenergia lisatasusid loetakse **mitmekesistamise ja varustuskindluse kuludeks**.

26. detsember 2013. aasta elektrisektori seadus nr 24/2013 (Ley 24/2013 del Sector Eléctrico)

Seaduse 24/2013 III jaotises „Elektrisüsteemi majanduslik ja rahaline jätkusuutlikkus“ kehtestati elektrienergia tootmise, jaotamise ja tarnimise tegevuse eest tasu maksmise uus kord, mis jõustus 28. detsembril 2013.

Selle artikli 14 lõikes 5 on sätestatud:

„Tasu tootmistegevuse eest koosneb järgmistest komponentidest:

a) päev ette ja päevasiseselt enampakkumisel kaubeldava elektrienergia eest tasutakse kehtestatud mehhanismi abil saavutatud elektrienergia pakkumise ja nõudluse kliiringhinna alusel.

Kahepoolsetel, füüsilistel või futuuri- ja forvardturgudel kaubeldava elektrienergia eest tasutakse kõnealustel turgudel lõplikult kokku lepitud tehingute hinna alusel. See tasukomponent määratakse kindlaks, võttes arvesse võrkudes tekkinud kadusid ja kulu, mis tekib pakkumiste süsteemi toimimishäirete tõttu;

b) tarbijale piisava varustuskindluse tagamiseks vajalikud tasakaalustusteenused.

Määrusega määratakse kindlaks, milliseid teenuseid loetakse süsteemi tasakaalustusteenusteks, ja nende tasustamise kord, eristades seejuures kohustuslikke ja valikulisi teenuseid;

c) vajaduse korral reservvõimsuse mehhanismi alusel makstav tasu, mis määratakse kindlaks tööstus-, energeetika- ja turismiministri määrusega, mis võimaldab tagada süsteemile piisava kattemarginaali ja stimuleerib hallatava võimsuse kättesaadavaks tegemist;

d) vajaduse korral lõikes 6 nimetatud lisatasu elektrienergia tootmise eest poolsaareväliste territooriumide elektrivõrkudesse;

e) vajaduse korral lõikes 7 nimetatud eritasu taastuvatest energiaallikatest, suure tõhususega koostootmisel ja jäätmetest toodetud elektrienergia eest.“

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Kaebaja on ettevõtja, kes toodab elektrienergiat söest. Kaebaja ostab sütt endaga seotud äriühingu kaudu, kes deklareerib selle kütusepartiid, mis ostetakse edasimüümiseks, söemaksust vabastatud kaubana, kuna maksustatav teokoosseis on tarbimine.
- 2 Maksukontrolli tulemusel leidis maksuhaldur, et oli tekkinud maksustatav teokoosseis ja et maksu tasumise kohustus tekkis hetkel, mil kaebaja ostis söepartiid tarbimiseks elektritootmises, ning et maksustatav summa tuleb kindlaks määrata söe kõrgema kütteväärtuse alusel, sõltumata elektrienergia tootmiseks tegelikult kasutatud energiast. Neil põhjustel tegi maksuhaldur uue maksuotsuse ning nõudis kaebajalt suurema maksusumma tasumist koos viivitusintressidega.
- 3 Kaebaja esitas 2013. aasta majandusaasta söemaksu arveldamise otsuse peale 7. aprillil 2016 Tribunal Económico Administrativo Centralile (majandusasjade halduskohus, TEAC) majandusasjas kaebuse, milles ta vaidlustas i) maksustatava summa, mis määrati kindlaks söe kõrgema kütteväärtuse alusel, kuna tema arvates tuleb see kindlaks määrata, võttes arvesse ainult elektritootmises tegelikult kasutatud kütteväärtust; ii) asjaolu, et maksustati 268 717,98 tonni sütt, mille oli temaga seotud ettevõtte deklareerinud 2011. aastal majandusaastal maksuvabana, kuna see süsi oli mõeldud edasimüümiseks, ning kaebaja kasutas seda seejärel elektritootmiseks; ning iii) elektrienergia tootmiseks kasutatud söe maksustamiseks kehtestatud söemaksu kooskõla liidu õigusega.
- 4 28. märtsi 2019. aasta otsuses TEAC i) keeldus söemaksuga maksustatava summa kindlaksmääramiseks arvesse võtmast söe madalamat kütteväärtust; ii) asus seisukohale, et nende söepartiide maksustamisel, mis olid varem deklareeritud maksuvabadena, kuna need olid mõeldud edasimüümiseks, ei olnud tegemist

topeltnmaksustamisega, kui ostja kasutab neid oma tarbeks elektrienergia tootmiseks, mis on söemaksuga maksustatav teokoosseis; ja iii) jättis küsimuses, kas 27. detsembri 2012. aasta seadus 15/2012 energiasäästvuse maksumeetmete kohta, millega kaotati elektrienergia tootmiseks kasutatava söe maksuvabastus, on liidu õigusega kooskõlas, otsuse tegemata.

- 5 Kaebaja esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse, esitades samad küsimused, mis esitati majandusaja haldusmenetluses, ning palus esitada eelotsuse küsimuse seaduse 15/2012 kooskõla kohta liidu õigusega.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 6 Poolte argumendid on esitatud nende seisukohtades haldusmenetluses.

Eelotsusetaotluse põhjenduse kokkuvõte

- 7 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on veendunud, et kuigi maksumäär sõltub söe tarbimisest toodetud soojusenergiast, mida mõõdetakse gigadžaulides, ei ole põhjust arvesse võtta ainult seda soojusenergiat, mida tegelikult kasutatakse elektrienergia tootmiseks. Ta leiab samuti, et maksustatav teokoosseis tekkis siis, kui kaebaja ostis endaga seotud äriühingult sütt elektrienergia tootmiseks.
- 8 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas Hispaania õiguses ette nähtud söemaks elektrienergia tootmiseks mõeldud söe pealt on kooskõlas Euroopa õigusnormidega, millega korraldatakse energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik ümber.
- 9 Juhul kui söemaksu, mida kohaldatakse elektrienergia tootmiseks kasutatava söe suhtes, tuleb käsitada nii, et sellel puudub keskkonnakaitsealane eesmärk direktiivi 2003/96/EÜ artikli 14 lõike 1 tähenduses, on Hispaania seadus liidu õigusega vastuolus ja maksuhalduri tehtud maksuotsus ei ole õige.
- 10 Eelkõige on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tõsiseid kahtlusi selle maksu eesmärgi laadi osas, 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 seadus 15/2012 ise näeb sõnaselgelt ette, et selles seaduses ette nähtud hinnangulise iga-aastase maksutulu määratakse riigi üldeelarve seadustega 27. novembri 1997. aasta elektrisektori seaduse 54/1997 artiklis 16 ette nähtud elektrisüsteemi kulude rahastamiseks.
- 11 Seaduse 15/2012 preambulis välja kuulutatud keskkonnaeesmärk ei kajastu maksu struktuuris ning kogutud maksu ei kasutata selleks, et vähendada elektrienergia tootmises söe kasutamise mõju keskkonnale. Lisaks näib, et elektritootmiseks väga saastava energiatoodete kasutamise maksustamine ei vasta tingimustele, mis peavad olema täidetud selleks, et maksul oleks eriotstarve, arvestades elektrituru

hindade piirmäärade süsteemi ja asjaolu, et kivisöe soojuselektrijaamad ei ole välja arvatud tootmisgarantii tasudest, mis aitavad kaasa nende majanduslikule ja rahalisele jätkusuutlikkusele.

TÖÖDOKUMENT