

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)
17. juuni 2004*

Kohtuasjas C-30/02,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa (Portugal) esitatud eelotsusetaotlus nimetatud kohtus pooleliolevas asjas järgmiste poolte vahel:

Recheio — Cash & Carry SA,

ja

Fazenda Pública/Registo Nacional de Pessoas Colectivas,

Ministério Público

osavõtul,

ühenduse õiguse tõlgendamise küsimuses alusetult makstud summade tagasinõudmise valdkonnas,

* Kohtumenetluse keel: portugali.

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud A. La Pergola, S. von Bahr (ettekandja), R. Silva de Lapuerta ja K. Lenaerts,

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kohtusekretär: vanemametnik M. Múgica Arzamendi,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Recheio — Cash & Carry SA, esindajad: *advogado* C. Teixeira Osório de Castro ja *advogado* J. Vieira Peres,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Fernandes ja A. I. Pinto,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: A. M. Alves Vieira ja R. Lyal, keda abistas *advogado* N. Castro Marques,

arvestades kohtuistungil ettekannet,

olles 13. novembri 2003. aasta kohtuistungil ära kuulanud Recheio — Cash & Carry SA (esindajad: *advogado* J. Vieira Peres ning *advogado* P. Sousa Machado

ja *advogado* M. Fontaine de Campos), Portugali valitsuse (esindaja L. Fernandes, keda abistas *advogado* C. Baptista Lobo) ja komisjoni (esindajad A. M. Alves Vieira ja R. Lyal) suulised märkused,

olles 11. detsembri 2003. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa esitas 27. detsembri 2001. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. veebruaril 2002, EÜ artikli 234 alusel kolm ühenduse õiguse tõlgendamist käsitlevat eelotsuse küsimust alusetult makstud summade tagasinõudmise valdkonnas.
- 2 Need küsimused tõusetusid Recheio — Cash & Carry SA (edaspidi „Recheio”) ning Fazenda Pública (riigikassa) ja Registo Nacional de Pessoas Colectivas’e (juriidiliste isikute riiklik register) vahelises kohtuvaidluses registreerimistasu tagastamise üle, mida Recheio oli maksnud vastavalt juriidiliste isikute riikliku registri tasumäärasid käsitleva 22. mai 1989. aasta määruse artikli 3 lõikele 4 (Diário da República I, A-seeria, nr 117, 22.5.1989).

Põhikohtuasi ja õiguslik raamistik

- 3 5. novembril 1997 Lissabonis koostatud notariaalaktiga suurendas Recheio oma aktsiakapitali 100 000 000 Portugali eskuudolt 1 000 000 000 Portugali eskuudole.

- 4 4. märtsil 1998 laskis ta kanda aktsiakapitali suurendamise juriidiliste isikute riiklikku registrisse. Samal päeval tasus ta nõutud registreerimistasu 2 251 000 Portugali eskuudot vastavalt juriidiliste isikute riikliku registri tasumäärasid käsitleva 22. mai 1989. aasta määruse artikli 3 lõikele 4.

- 5 11. juulil 2001 esitas Recheio hagiavalduse Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa'le, et tunnustataks tema õigust nõuda tagasi 2 250 000 Portugali eskuudot. Ta väitis, et registreerimistasu võtmine oli vastuolus ühenduse õigusega, eelkõige nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (EÜT L 249, lk 25) artikli 10 punktiga c ja artikli 12 lõike 1 punktiga e.

- 6 Recheio põhjendas oma nõuet Euroopa Kohtu praktikaga, mille kohaselt on direktiivi 69/335 artikli 10 punkti c alusel põhimõtteliselt keelatud võtta tasu kapitaliühingu kapitali suurendamise kandmise eest juriidiliste isikute riiklikku registrisse, kui tegemist on maksustamisega direktiivi mõttes (vt eelkõige Euroopa Kohtu 29. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-56/98: Modelo, EKL 1999, lk I-6427, ja 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-134/99: IGI, EKL 2000, lk I-7717, punkt 25).

- 7 Tribunal Tributário de Primeira Instância kvalifitseeris Recheio hagi ümber tühistamiskaebuseks. Tema arvates pidanuks selle kaebuse esitama 90 päeva jooksul pärast „tähtaja möödumist, mis määrati maksude vabatahtlikuks tasumiseks”, kohaldades Código de Processo Tributário (maksemenetluse seadustik, edaspidi „CPT”) artiklit 123, mis võeti vastu 23. aprilli 1991. aasta dekreetseadusega nr 154/91 (*Diário da República* I, A-seeria, nr 94, 23.4.1991) ning millele praegu vastab Código de Procedimento e Processo Tributário artikkel 102 (maksumenetluse ja maksuvaidluste seadustik, edaspidi „CPPT”), mis võeti vastu 26. oktoobri 1999. aasta dekreetseadusega nr 433/99 (*Diário da República* I, A-seeria, nr 250, 26.10.1999) ja mida muudeti 5. juuni 2001. aasta seadusega nr 15/2001 (*Diário da República* I, A-seeria, nr 130, 5.6.2001).
- 8 Tribunal Tributário de Primeira Instância märkis, et 90-päevane tühistamiskaebuse esitamise tähtaeg ei tohiks esiteks olla ebasoodsam kui siseriiklikul õigusel põhinevate tagasinõudmishagide suhtes kohaldatav tähtaeg, ning teiseks ei tohiks see muuta ühenduse õiguskorra alusel antud subjektiivsete õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks.
- 9 Ta sedastas, et kõnealune tähtaeg kehtib kõigi maksuettekirjutuste puhul, olenemata sellest, kas need põhinevad ühenduse õigusel või siseriiklikul õigusel.
- 10 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ühenduse õigusega on vastuolus, kui liikmesriik määrab ühenduse õiguse vastaselt võetud maksude tagasinõudmise hagide aegumistähtajaks 90 päeva

vabatahtliku tasumise tähtaja möödumisest arvates, muutes niiviisi tagasimakse saamise õiguse kasutamise ülemäära raskeks?

2. Kui vastus on jaatav, siis milline lühim tähtaeg oleks kooskõlas nõudega, et kõnealuse õiguse kasutamine ei tohi olla ülemäära raske?

3. Millistest kriteeriumidest tuleks selle tähtaja määramisel lähtuda?"

Menetluse taasavamise taotlus

11 Recheio esitas 23. jaanuaril 2004 Euroopa Kohtule taotluse suulise menetluse taasavamiseks pärast kohtujuristi ettepaneku ärakuulamist. Recheio väidab, et oma ettepanekus lähtus kohtujurist selgelt ebaõigest Portugali õiguse tõlgendusest, mille järgi ei ole kõnealune aegumistähtaeg mitte 90 päeva, vaid viis ja pool kuud.

12 Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohus võib omal algatusel või kohtujuristi ettepanekul või poolte taotlusel kodukorra artikli 61 kohaselt määrusega taasavada suulise menetluse, kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt informatsiooni või kui asja lahendamisel tuleks tugineda argumentidele, mille üle pooled ei ole vaielnud (vt eelkõige Euroopa Kohtu 18. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-299/99: Philips, EKL 2002, lk I-5475, punkt 20; 7. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-184/01 P: Hirschfeldt v. Euroopa Keskkonnaagentuur, EKL 2002, lk I-10173, punkt 30, ja 13. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-209/01: Schilling ja Fleck-Schilling, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 19).

- 13 Et ühegi nimetatud juhuga ei ole käesolevas asjas tegemist, leiab Euroopa Kohus, et puudub vajadus määrata suulise menetluse taasavamine. Seetõttu tuleb menetluse taasavamise taotlus rahuldamata jätta.

Eelotsuse küsimused

- 14 Oma küsimustega, mida tuleb vaadelda koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas ühenduse õiguse tõhususe põhimõttega on vastuolus, kui ühenduse õiguse vastaselt võetud maksu tagastamise nõudele määratakse aegumistähtjaks 90 päeva nimetatud maksu vabatahtliku tasumise tähtaja möödumisest arvates.
- 15 Tuleb märkida, et põhimõtteliselt on liikmesriigid kohustatud ühenduse õiguse vastaselt võetud maksud tagastama (vt 14. jaanuari 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-192/95–C-218/95: Comateb jt, EKL 1997, lk I-165, punkt 20).
- 16 Sellega seoses on Euroopa Kohus korduvalt märkinud, et enammakstud maksumäärade tagastamise probleem on eri liikmesriikides ja isegi sama riigi piires lahendatud erinevalt, vastavalt sellele, mis liiki maksuga on tegemist. Teatud juhtudel on sellealaste vastuväidete ja nõuete esitamiseks seadusega ette nähtud vorminõuded ja tähtaeg, seda nii maksuametile esitatavate nõudmiste kui ka kohtule esitatavate kaebuste puhul. Mõnel juhul tuleb enammakstud maksumäärade tagastamine

tagastamise taotlus esitada üldkohtusse eelkõige alusetult makstud summa tagastamise hagi kujul ning sellist hagi saab esitada pikema või lühema tähtaja jooksul, mõnikord hagi üldise aegumistähtaja jooksul (vt eelkõige Euroopa Kohtu 9. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-343/96: Dilexport, EKL 1999, lk I-579, punkt 24).

- 17 Siseriiklike süsteemide mitmekesisus tuleneb eelkõige sellest, et enammakstud siseriiklike maksude tagastamise küsimust ei ole ühenduse tasandil reguleeritud. Sellises olukorras tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga määrata pädevad kohtud ja reguleerida, millises korras saab pöörduda kohtusse, kaitsmaks ühenduse õigusest tulenevaid subjektiivseid õigusi, tingimusel et esiteks ei oleks selline kord ebasoodsam kui analoogiliste siseriiklikul õigusel põhinevate kaebuste puhul (võrdväarsuse põhimõte) ning teiseks, et see ei muudaks ühenduse õiguskorra alusel antud subjektiivsete õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt eelkõige Euroopa Kohtu 15. septembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-231/96: Edis, EKL 1998, lk I-4951, punkt 34).
- 18 Viimasena nimetatud põhimõttega seoses on Euroopa Kohus tunnistanud ühenduse õigusega kooskõlas olevaks, kui nii maksumaksja kui ka asjaomase ametkonna õiguskindluse huvides määratakse mõistlik kaebuse esitamise tähtaeg (eespool viidatud Edise kohtuotsus, punkt 35).
- 19 Käesolevas asjas sätestab CPT artikkel 123, mis on asendatud CPPT artikli 102 lõike 1 punktiga a, et tähtaeg kaebuse esitamiseks, millega taotletakse maksusumma määramist käsitleva akti tühistamist, on 90 päeva maksu vabatahtlikust tasumisest arvates.

- 20 Ehkki on tõsi, et eespool viidatud Edise kohtuotsuses käsitleti maksu tasumise tähtpäevast arvates kolmeaastast aegumistähtaega, seega põhikohtuasjas käsitletavat tähtajast oluliselt pikemat tähtaega, järeldeb nii sellest kohtuotsusest kui ka Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et liikmesriikidel on vabadus määrata alusetult makstud summa tagastamisnõuetele pikem või lühem aegumistähtaeg, tingimusel et nad ei muuda ühenduse õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist võimatuks või ülemäära raskeks.
- 21 Käesolevas asjas tuleb maksu vabatahtliku tasumise tähtaja möödumisest arvestatavat 90-päevast tähtaega pidada piisavalt pikaks, et võimaldada maksumaksjal võtta kõigist asjaoludest teadlikuna vastu tühistamiskaebuse esitamise otsus ning koguda kõik selleks vajalikud faktilised ja juriidilised elemendid.
- 22 Kohtujuristi ettekande punkti 41 kohaselt võib seda tähtaega pidada mõistlikuks, võrreldes paljudes teistes liikmesriikides ettenähtud analoogilise pikkusega tähtaegadega.
- 23 Recheio argumendi kohta, et sellise tähtajaga ei saa nõustuda, kuivõrd Portugali Vabariik ei olnud maksu tasumise ajaks direktiivi 69/335 üle võtnud, vaid ta tegi seda alles kaks aastat pärast eespool osundatud Modelo kohtuotsust, tuleb märkida, et ühenduse õigus ei keela liikmesriigil, kes ei ole direktiivi 69/335 korrektselt üle võtnud, vastustada nimetatud direktiiviga vastuolus olevate maksude tagasinõudmise hagnosisid, tuginedes siseriiklikule aegumistähtajale. Asjaolul, et Euroopa Kohus on teinud kõnealuse ühenduse õigusnormi tõlgendamise kohta eelotsuse, ei ole selles suhtes mingit põhimõtetlist tähtsust (vt eelkõige eespool viidatud Edise kohtuotsus, punktid 20 ja 47).

- 24 Recheio argumendi osas, et kõnealune tähtaeg ei ole õigustatud, kuivõrd maksuameti käsutuses on pikemad tähtajad, mille jooksul otsustada maksumaksja maksustamine ja omal algatusel parandada maksustamisotsuseid, piisab märkimisest, et nimetatud asjaolu ei tähenda, et põhikohtuasjas käsitletud 90-päevane tähtaeg oleks tõhususe põhimõtte järgimiseks ebapiisav. Oma pädevuse teostamiseks maksuameti käsutuses olevatel tähtaegadel on pealegi tavaliselt muud eesmärgid kui tühistamiskaebuse esitamise tähtaegadel.
- 25 Eespool esitatut arvestades tuleb sedastada, et selline siseriiklik aegumistähtaeg, millega on tegemist põhikohtuasjas, ei muuda ühenduse õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist ülemäära raskeks või praktiliselt võimatuks.
- 26 Neil asjaoludel tuleb Tribunal Tributário de Primeira Instância esitatud küsimustele vastata, et ühenduse õiguse tõhususe põhimõttega ei ole vastuolus, kui ühenduse õiguse vastaselt võetud maksu tagastamise nõudele määratakse 90-päevane aegumistähtaeg nimetatud maksu vabatahtliku tasumise tähtaja möödumisest arvates.

Kohtukulud

- 27 Euroopa Kohtule märkusi esitanud Portugali valitsuse ja Euroopa Komisjoni kohtukulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kulude jaotuse siseriiklik kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (esimene koda)

vastuseks Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa 27. detsembri 2001. aasta määrusega esitatud küsimustele otsustab:

Ühenduse õiguse tõhususe põhimõttega ei ole vastuolus, kui ühenduse õiguse vastaselt võetud maksu tagastamise nõudele määratakse 90-päevane aegumistähtaeg nimetatud maksu vabatahtliku tasumise tähtaja möödumisest arvates.

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 17. juunil 2004 Luxembourgis.

Kohtusekretär

Esimese koja esimees

R. Grass

P. Jann