

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 24. märtsil 2011¹

I. Sissejuhatus

vabastatud. Naftaettevõtjad, kellelt see maks sisse nõuti, kandsid selle maksu müügihinna sees edasi kaebuse esitajatele.

1. Liikmesriik on põhimõtteliselt kohustatud maksukohustustasele tagasi maksma maksud, mis on sisse nõutud liidu õigusega vastuolus oleval viisil. Selline on väljakujunenud kohtupraktika. Seevastu ei ole selge, kas liidu õiguse kohaselt on ka sellel isikul vahetu nõudeõigus riigi vastu, kes viimasena maksukoormust kandis, kuna maksukohustuslane kandis talle selle näiteks müügihinna sees edasi.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

2. Taani Vestre Landsret palub käesolevas kohtuasjas Euroopa Kohtul seda küsimust selgitada. Vestre Landsret peab lahendama Taani rahandusministeeriumi vastu esitatud kaebusi, millega kaks tööstusettevõtjat nõuavad maksu tagasimaksmist, mida Taani nõudis kuni 2001. aasta novembrini määride- ja hüdrolidelt, kuigi liidu õiguse kohaselt olid mineraalõlid, mida ei kasutata mootorikütuse või kütteinena, ühtlustatud aktsiisist

1. Direktiiv 92/12

3. Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiv 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta² (edaspidi „direktiiv 92/12”) näeb artikli 1 lõike 1 kohaselt ette korra kauba kohta, mida maksustatakse aktsiisiga ja sellise kauba tarbimisel

1 – Algkeel: saksa.

2 – EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179.

otse või kaudselt kogutavate teiste kaudsete maksudega, välja arvatud käibemaks ja ühenduse kehtestatud maksud. Sama artikli lõike 2 kohaselt nähakse konkreetsed sätted aktsiisiga maksustatava kauba maksustamise struktuuri ja maksumäärade kohta ette eraldi direktiividega.

4. Direktiivi 92/12 artikli 3 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Käesolevat direktiivi kohaldatakse ühenduse tasandil järgmistele toodetele, nagu need on määratletud asjaomastes direktiivides:

- mineraalõlid;
- alkohol ja alkohoolsed joogid;
- tubakatooted.

2. Lõikes 1 loetletud kaubale võib kehtestada teisi eriotstarbelisi kaudseid makse, kui need on kooskõlas aktsiisi ja käibemaksu puhul kohaldatavate maksustamiseskirjadega maksubaasi ning maksu arvutamise, sissenõudmise ja järelevalve kohta.”

2. Mineraalõliaktsiisi direktiiv

5. Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivi 92/81/EMÜ mineraalõlide aktsiisimäärade ühtlustamise kohta³ (edaspidi „mineraalõliaktsiisi direktiiv”) artikli 1 lõikes 1 on ette nähtud, et liikmesriigid kehtestavad mineraalõlidele ühtlustatud aktsiisi direktiivis sätestatud korras.

6. Mineraalõliaktsiisi direktiivi artikli 8 lõike 1 esimese lõigu punktides a ja b on sätestatud:

„1. Lisaks sellele, mis on direktiivi 92/12 üldsätetega ette nähtud aktsiisiga maksustatavate toodete maksust vabastamise kohta, ja piiramata muude ühenduse sätete kohaldamist, peavad liikmesriigid ühtlustatud aktsiisist 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) mineraalõlid, mis on mõeldud kasutamiseks muul otstarbel kui mootorikütuse või kütteenaina;
- b) mineraalõlid, mida tarnitakse kasutamiseks õhusõiduki kütusena, välja arvatud eraviisilised lõbulennud.”

³ – EÜT L 316, lk 12.

B. Taani õigus

7. 19. detsembri 1992. aasta seadusega nr 1029 mineraalõlitoodete ja muude toodete energiamaksude kohta (edaspidi „mineraalõliaktsiisi seadus”) kehtestati Taanis aktsiis määrde- ja hüdroõliledele.

8. Mineraalõliaktsiisi seaduse § 1 lõike 1 punkt 12 nägi põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis ette, et määrde- ja hüdroõliledele (edaspidi „määrdeõlid”) kehtestatakse aktsiis suurusega 178 ööri liitri kohta (edaspidi „määrdeõliaktsiis”).

9. Määrdeõliaktsiisi pidid maksma naftaettevõtjad. Selle aktsiisi kehtestamisel sisaldas seaduseelnõu seletuskiri järgmist selgitust:

„Naftaettevõtjad saavad tõenäoliselt aktsiisi edasi kanda. Suurt osa õldest, millele kavatakse kehtestada aktsiis, kasutavad ettevõtjad, kellel on erinevaid võimalusi aktsiisi edasikandmiseks.”

10. Lisaks märgiti seletuskirjas, et aktsiis „julgustab tarvitama õli veelgi säästlikumalt ning sellel on üldine positiivne keskkonnamõju.”

11. Arvestades Euroopa Kohtu otsust kohtuasjas Braathens,⁴ kaotas Taani määrdeõliaktsiisi 6. juuni 2002. aasta seadusega nr 395 tagasiulatuvalt alates 1. detsembrist 2001. Selles otsuses selgitas Euroopa Kohus seoses ühe Rootsi siselennunduses kütuselt sissenõutava keskkonnakaitsemaksuga, et kui liikmesriigil oleks lubatud kehtestada ühtlustatud aktsiisist vabastatud kaupadele muu kaudne maks, kaotaks mineraalõliaktsiisi direktiivi artikli 8 lõike 1 punkt b täielikult oma kasuliku mõju. Taoline maks ei saa seega põhineda direktiivi 92/12 artikli 3 lõikel 2.

12. Eelotsusetaotluse kohaselt selgitas Taani rahandusminister seaduseelnõu menetlemisel Folketingi⁵ rahanduskomisjonile, et ta on kindel, et määrdeõliaktsiis on vastuolus Euroopa Liidu õigusnormidega.

13. Pärast seaduse jõustumist andis tolli- ja maksuamet välja ringkirja, mis sisaldas suuniseid alusetult makstud aktsiisi tagastamiseks (Skatteministeriet 15. juuli 2002. aasta ringkiri nr 80 määrdeõliaktsiisi jms tagastamise

4 – 10. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-346/97 (EKL 1999, lk I-3419).

5 – Taani parlament.

kohta). Isikute ringi osas, kellel on õigus mak-su tagasi saada, ütleb ringkirja punkt 3.1:

nende eest vastavalt mineraalõliaktsiisi sea-dusele maksid Taani riigile määrdeõliaktsiisi.

„Õigus maksu tagasi saada on esimeses jär-jekorras ettevõtjatel, keda tuleb seaduse tü-histamisest tulenevalt käsitada ettevõtjatena, kellel on tekkinud õigus tagastamisele. Need on ettevõtjad, kes on maksnud aktsiisi, kuid kes ei ole seda edasi kandnud järgmisele tasandile.

16. On teada, et naftaettevõtjad kandsid määrdeõliaktsiisi, mida koguti nende käest ostetud määrdeõlilt, Danfossile edasi. Kok-ku oli selle suuruseks 6 108 054 Taani krooni.

Teistele isikutele maksu tagastamise küsimu-sed lahendatakse vastavalt kahju hüvitamise üldpõhimõtetele.”

17. Väikese osa määrdeõldest müüs Dan-foss edasi Sauer-Danfoss ApS-ile (edaspidi „Sauer-Danfoss”), kes kasutas neid õlisid sa-muti tootmistevõttes abivahendina.

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

14. Danfoss A/S (edaspidi „Danfoss”) toodab muu hulgas tööstuses kasutatavaid jahutus-, kütte- ja automaatikasüsteeme. Nii eelnime-tatud süsteemide tootmises kui ka – pöör-levate ja lõikeseadmete ülekuumenemise ja purunemise vältimiseks – ülekandetehnikas kasutab ta määrdeõlisid.

18. Danfoss selgitas põhikohtuasjas, et Sauer-Danfossile edasi müüdud määrdeõlide hind sisaldas määrdeõliaktsiisi summas 1 686 096 Taani krooni. Kui mitte arvestada Sauer-Danfossile edasimüümist, ei ole Danfoss ega Sauer-Danfoss endi andmetel kandnud määr-deõliaktsiisi edasi järgnevale turustustasan-ditele. Taani valitsus vaidleb sellele vastu.

19. Naftaettevõtjad ei taotlenud selle määr-deõliaktsiisi tagastamist, mis on makstud Danfossile müüdud määrdeõlilt.

15. Alates 1. jaanuarist 1995 kuni 30. novemb-rini 2001 ostis Danfoss kasutatavaid määr-deõlisid mitmelt Taani naftaettevõtjalt, kes

20. Danfoss ja Sauer-Danfoss seevastu esi-tasid maksuhalduritele nõuded vastavalt 6 108 054 Taani krooni ja 1 686 096 Taani krooni tagastamiseks.

21. Sauer-Danfossile edasi kantud summa sisaldub Danfossi nõutud summas. Mõlemad ettevõtjad on leppinud kokku, et juhul kui Danfoss saab tagasi kogu summa, maksab ta 1 686 096 Taani krooni Sauer-Danfossile, kes loobub sel juhul oma nõudest ministeeriumi vastu. Sauer-Danfossi nõue ministeeriumi vastu on seega Danfossi nõudega hõlmatud osanõue.

tekkisid, piisavalt vahetuks. Riik ei saanud nimelt ette näha, kus turustusahelas kahju tekib.

24. Danfoss ja Sauer-Danfoss esitasid seepeale vastavalt 15. märtsil ja 4. mail 2005. aastal Vestre Landsretile Skatteministerieti vastu kaebused, milles nõudsid vaidlusaluste summade maksmist. Vestre Landsret otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

22. Maksuhaldurid keeldusid maksu tagastamast. Keeldumist põhjendati sellega, et ettevõtjatel ei olnud õigust nõuda maksu tagastamist, kuna nad ei olnud maksnud määrdeõliaktsiisi otse riigile, ning seetõttu tuli nõuet hinnata lähtudes Taani õigusaktides sätestatud vastutuse üldistest tingimustest. Need tingimused ei ole aga täidetud.

„1. Kas liikmesriik tegutseb vastuolus ühenduse õigusega, kui ta jätab rahuldamata ettevõtja nõude tagastada talle edasi kantud ja direktiiviga vastuolus tasutud aktsiis, põhistades oma keeldumist – käesoleva kohtuasja asjaoludel – sellega, et tegemist ei ole ettevõtjaga, kes maksis aktsiisi riigile?

23. Vastutuse aluse osas märkisid maksuhaldurid, et kuni kohtuotsuseni Braathens, mis selgitas direktiivi 92/12 ja mineraalõliaktsiisi direktiivi vahelist seost, ei oleks määrdeõliaktsiisi vastuolu Euroopa Liidu õigusega olnud kaugeltki piisavalt selge selleks, et selle kehtestamine võiks viia riigivastutusesse. Mis puudutab sellele kohtuotsusele järgnevat aega, siis ei peetud kahjusid, mis maksukohustuslasele järgneval turustusahela liikmel

2. Kas liikmesriik tegutseb vastuolus ühenduse õigusega, kui ta jätab rahuldamata ettevõtja nõude hüvitada talle edasi kantud ja direktiiviga vastuolus tasutud aktsiisi tasumisega tekkinud kahju, põhistades oma keeldumist nii, nagu on teinud liikmesriik käesoleva kohtuasja asjaoludel (tuginedes nimelt sellele, et ettevõtja ei ole otseselt kahjustatud isik ning et puudub otsene põhjuslik seos võimaliku kahju ja vastutuse tekkimise aluseks oleva tegevuse vahel)?”

25. Euroopa Kohtu menetluses osalesid Danfoss, Sauer-Danfoss, Taani, Hispaania, Itaalia, Poola ja Rootsi valitsus, Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Komisjon, seejuures esitasid Hispaania ja Poola valitsus ainult kirjalikke märkusi ning Rootsi valitsus ainult suulisi märkusi.

IV. Hinnang

26. Kõigepealt tuleb nentida, et mõlemad eelotsuse küsimused on lõppkokkuvõttes suunatud ühele ja samale küsimusele: kas sellises olukorras ettevõtjatel nagu Danfoss ja Sauer-Danfoss on liidu õiguse alusel õigus vahetult nõuda riigilt tagasi summa, mis on võrdne määrdeõliaktsiisiga, mida riik on liidu õigust rikkudes nõudnud naftaettevõtjalt ja mida need on edasi kandnud asjaomastele ettevõtjatele? Küsimused erinevad üksteisest siiski nõude esitamise aluse osas. Kui esimese küsimuse puhul on tegemist tagastamisnõudega maksu tagasimaksmise tähenduses, siis teine küsimus puudutab võimalikku kahju hüvitamise nõuet. Seetõttu tuleb nendele küsimustele eraldi vastata.

A. Esimese eelotsuse küsimus

27. Esimese küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas juhul, kui liikmesriik on nõudnud liidu õigust rikkudes maksu tasumist ja maksukohustuslane on selle oma klientidele edasi kandnud, saab klient liidu õiguse alusel nõuda selle summa tagastamist otse riigilt.

28. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liikmesriikidel põhimõtteliselt tagastada maksud ja muud maksed, mida nad on nõudnud liidu õigust rikkudes.⁶

29. Euroopa Kohtu klassikalise sõnastuse kohaselt tuleneb liikmesriigi poolt liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksude tagasisaamise õigus üksikisiku õigustest, mis on talle antud liidu nende õigusnormidega, millega

6 – Vt selle kohta juba 27. veebruari 1980. aasta otsus kohtuasjas 68/79: Just (EKL 1980, lk 501, punktid 25–27), 27. märtsi 1980. aasta otsus kohtuasjas 61/79: Denkvit italiana (EKL 1980, lk 1205, punktid 22–27) ja 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio (EKL 1983, lk 3595, punkt 12), sõnaselgelt aga mh 14. jaanuari 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-192/95-C-218/95: Comateb jt (EKL 1997, lk I-165, punkt 20); 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt (EKL 2001, lk I-1727, punkt 84); 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753, punkt 202) ja 28. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-264/08: Direct Parcel Distribution Belgium (EKL 2010, lk I-731, punkt 45). Vt hiljuti sellel teemal, kuigi muus aspektis, kohtujurist Cruz Villalóni 7. detsembri 2010. aasta ettepanek kohtuasjas C-398/09: Lady & Kid jt (EKL 2010, lk I-7375) ja kohtujurist Mengozzi 22. detsembri 2010. aasta ettepanek kohtuasjas C-310/09: Accor (EKL 2010, lk I-8117, ettepaneku punkt 53 jj).

keelatakse selliste maksude kehtestamine, ja kaasneb nende õigustega.⁷

30. Selles tähenduses on üksikisik igal juhul asjaomane maksukohustuslane ise. Väljaku-
junenud kohtupraktika kohaselt on tal põ-
himõtteliselt õigus liidu õiguse alusel nõuda
riigilt liidu õigusega vastuolus sisse nõutud
maksu tagastamist.⁸

31. Riigi kohustusest tagastada maksukohus-
tuslasele maks on kohtupraktika kohaselt vaid
üks, pealegi kitsalt tõlgendatav erand. Nii võib
liikmesriik keelduda maksukohustuslasele
maksu tagastamisest, kui ta on tuvastanud, et
maks on täielikult edasi kantud kolmandale
isikule ja – mida tuleb täiendavalt kontrollida
– maksu tagastamine ei põhjustaks maksu-
kohustuslase alusetut rikastumist.⁹

7 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused San Giorgio, punkt 12; Comateb jt, punkt 20; Metallgesellschaft jt, punkt 84; Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 202, ja Direct Parcel Distribution Belgium, punkt 45.

8 – Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsu-
sed, mis kõik puudutavad juhtumit, kus maksukohustus-
lane ise esitab maksu tagastamise taotluse, samuti 29. juuni
1988. aasta otsus kohtuasjas 240/87: Deville (EKL 1988,
lk 3513, punkt 11) ja 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuas-
jas C-147/01: Weber's Wine World jt (EKL 2003, lk I-11365,
punktid 93-95).

9 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Just,
punkt 26; 21. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuas-
jades C-441/98 ja C-442/98: Michailidis (EKL 2000, lk I-7145,
punkt 33) ja eespool 8. joonealuses märkuses viidatud koh-
tuotsus Weber's Wine World jt, punkt 94 ja 102. Eespool
6. joonealuses märkuses viidatud ettepanekus kohtuas-
jas Lady & Kid jt on kohtujurist Cruz Villalón viidanud õigesti
punktides 34 ja 44, et Euroopa Kohus on siin siseriikliku
päritoluga erandi omaks võtnud ja soovib edasikandmise kor-
ral teha muid erandeid (punkt 35 jj).

32. Seda, kas maksu taolise edasikandmise
juhul on õigus nõuda riigilt maksu tagasta-
mist maksukohustuslase asemel nüüd sellel
isikul (edaspidi lihtsuse mõttes „lõpptarbija”),
kellele maks edasi kanti ja kellel endal ei ol-
nud võimalik seda edasi kanda, ei ole senini
selgitatud. Kohtupraktikast nähtub siiski eri-
nevaid suuniseid, mis aitavad sellele küsimu-
sele vastata.

1. Lõpptarbija kaitsmist vajav huvi maksu ta- gastamise vastu

33. Kohtuotsuses Comateb jt¹⁰ on Euroopa
Kohus küll sõnaselgelt käsitletud võimalust,
et lõpptarbija võib nõuda otse siseriiklikelt
ametiasutustelt selle summa ulatuses maksu
tagastamist, mille ta alusetult maksis. Kuid ta
mainis seda pelgalt hüpoteetiliselt juhul, kui
selle puhul ei kerki küsimust maksu tagasta-
mise kohta maksukohustuslasele kui sellisele.
Seda, kas ja millistel asjaoludel on lõpptarbi-
jal taoline õigus esitada siseriikliku või liidu
õiguse alusel nõue otse riigi vastu, Euroopa
Kohus ei selgitanud.

10 – Viidatud eespool 6. joonealuses märkuses, punkt 24.

34. Euroopa Kohus on siiski samas kohtuotsuses osutanud, et maksukohustuslasele maksusumma tagasimaksmine, kui too on selle oma klientidele edasi kandnud, tähendab talle kahekordse makse tegemist, mida võiks pidada alusetuks rikastumiseks, *kusjuures sellega ei heastataks tagajärgi, mis õigusvastasel maksul oli ostjale*.¹¹ Euroopa Kohus on sellega tunnustanud, et liidu õigusega vastuolus olev maks võib majanduslikult koormata mitte maksukohustuslast, vaid teist isikut, ja tekitab vajadus anda maksusumma sellele isikule.

õli säästlikum kasutamine eeldab ka loogiliselt, et aktsiis kantakse edasi ja seeläbi muutub õli tarbija jaoks kallimaks.

36. Kaudsete maksude taolist olemust ei muuda küsitavaks ka Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt on kaudse maksu edasikandmise või edasikandmata jätmise küsimus igal üksikjuhul faktiküsimus, kuna tegelikult sõltub iga tehingu puhul maksu täielik või osaline edasikandmine paljudest faktoritest.¹³ See selgitab üksnes, et riik ei saa maksu edasikandmisele tuginedes väita, et maksukohustuslase tagastamismõudega kaasneb viimase alusetu rikastumine.

35. Taoline vajadus tuleneb ka kaudsete maksude üldisest olemusest. Nendega maksustatakse nimelt kulutamist ja tarbimist ning nende puhul on lausa tüüpiline, et nendega seotud maksukoormuse tohib edasi kanda lõpptarbijale, kellel see lasub.¹² Nii on ka käesoleval juhul vaidlusaluse Taani määrdeliiklusega. Asjaomase aktsiisi kehtestamise seaduseelnõu seletuskirjas osutatakse sõnaselgelt, et naftaettevõtjad saavad tõenäoliselt aktsiisi edasi kanda. Taani riigi tahe saavutada

37. Seega tuleb ka lõpptarbijat, kellele kantakse edasi taoline liidu õigusega vastuolus olev kaudne maks nagu Taani määrdeliiklusega, käsitada üksikisikuna, kellel on sellise maksu nõudmist keelavate liidu õigusnormide alusel

11 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Comateb jt, punkt 22, kohtujuristi kursiiv.

12 – Nii ka kohtujurist Jacobs oma 17. märtsi 2005. aasta ettepanekus kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona (EKL 2006, lk I-9373, ettepaneku punkt 35).

13 – 25. veebruari 1988. aasta otsus liidetud kohtuasjades 331/85, 376/85 ja 378/85: Les Fils de Jules Bianco ja Girard (EKL 1988, lk 1099, punktid 17 ja 20), eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Comateb jt, punktid 25-27, ja eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Weber's Wine World jt, punkt 96 jj.

tekkinud õigused. Ka temal peab olema võimalik tagasi saada talle edasi kantud maks.

2. Kaitsmisvajadusest tulenevad järeldused

38. Siiski oleks ennatlik järeldada, et lõpptarbija, kellele liidu õigusega vastuolus olev maks edasi kanti, peab tulenevalt kaitset vajavast huvist saada maks tagasi olema õigus esitada liidu õiguse alusel tagastamiskohtu otsust riigi vastu. Tuleb nimelt arvestada, et erinevalt maksukohustuslasest, kes loogiliselt saab nõude esitada ainult riigi vastu, on lõpptarbija võimalik riigi asemel esitada nõue ka maksukohustuslase vastu.

39. Nii on Euroopa Kohus maksukohustuslase suhtes leidnud, et tal on õigus esitada tagastamiskohtu otsust riigi vastu siis, kui ta peab lõpptarbija talle edasi kantud summa tagasi maksma.¹⁴ Kui see on nii, siis nimelt ei kaasne edasikandmisega, et maksukohustuslane rikastuks maksu tagasisaamisel alusetult.

¹⁴ – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Comateb jt, punkt 24.

40. Mis puudutab isikut, kelle vastu saab lõpptarbija nõude esitada, siis võivad nendeks olla liidu õigusega talle „antud või täiendavalt tagatud” õiguste alusel muud isikud kui maksukohustuslase puhul.

41. Seega tuleb täiendavalt uurida, kas maksukohustuslase tagastamiskohtu käsitlevas kohtupraktikas leidub viiteid selle kohta, et ka lõpptarbija on õigus esitada taoline nõue otse riigi vastu. Selleks tuleb esmalt uurida, kuidas täpselt on kohtupraktika sisustanud maksukohustuslase tagastamiskohtu.

a) Maksukohustuslase tagastamiskohtu konkreetne sisu

42. Kohtupraktika kohaselt peab riik maksukohustuslasele ühelt poolt tagastama alusetult sisse nõutud maksu, teisalt aga ka summad, mis on otseselt riigile makstud või tema poolt kinni peetud seoses sellise maksuga.¹⁵

¹⁵ – Euroopa Kohus peab selleks eelkõige varalist kahju, mis on maksukohustuslasele tekkinud seetõttu, et liidu õiguse kohaselt tasumisele kuuluv maks nõuti sisse liiga vara, vastuolu liidu õigusega tekib seega vaid enneaegsest sissenõudmisest. Sellisel juhul kujutab intressi maksmine endast ebaseaduslikult tasutu tagasimaksmist. Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punktid 87-89, eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 205, ja 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (EKL 2007, lk I-2107, punkt 112) ning 23. aprilli 2008. aasta määrus kohtuasjas C-201/05: Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (EKL 2008, lk I-2875, punkt 114).

i) Vältimatu tagajärje kriteerium

ii) Õigus nõuda tagastamist vaatamata edasikandmisele

43. Tagastamisnõue ei hõlma siiski kahjusid, mis põhinevad maksukohustuslase enda otsustel ning mis ei tulene vältimatult liikmesriigi liidu õigusega vastuolus olevast tegevusest.¹⁶ Taoline vältimatu tagajärje kriteerium on kohtupraktikas veel natuke ebamäärane ja seda on seni, niivõrd kui see on täheldatav, kasutatud ainult maksuõiguse väga spetsiifilises kontekstis.¹⁷ Ilmselt on seda kasutatud selleks, et piiritleda, mida saab nõuda liidu õigusega tagatud tagastamisnõude raames ja mida saab nõuda samuti liidu õiguse alusel „ainult” kahju hüvitamise nõude raames, mille kohta on sätestatud rangemad nõudmised.¹⁸

16 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 207, ja eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 113, ning eespool 15. joonealuses märkuses viidatud määrus *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, punkt 115.

17 – Selle kohaselt ei saa ei mahaarvamiste ega muude maksusoodustuste, millest residentid äriühing on loobunud, et ta saaks alusetult sissenõutud maksu täies ulatuses mõnest muust tasumisele kuuluvast maksust maha arvata, ega kulude, mida kontserni kuuluvad äriühingud kandsid selleks, et järgida asjaomaseid siseriiklikke õigusnorme, hüvitamist nõuda liidu õigusele tuginedes maksu tagasinõudmiseks esitatud kaebuse alusel (vt eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika).

18 – Vt selle kohta eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punktid 207–209.

44. Kahju, mis tekkis maksukohustuslasel seetõttu, et ta kandis maksu hinna sees oma klientidele edasi ja hinnatõusuga kaasnes läbimüügi vähenemine, on kohtupraktika kohaselt siiski kaudselt tagastamisnõude ese. See tuleneb Euroopa Kohtu selgitustest seoses varem mainitud erandiga riigi tagastamiskohustusest.

45. Selle erandi kohaselt võib liikmesriik keelduda maksukohustuslasele maksu tagastamisest, kui ta tuvastab, et maksukoormuse on täies mahus kandnud muu isik ja maksukohustuslane rikastuks maksu tagasisaamisega alusetult.¹⁹ Kohtupraktika kohaselt ei rikastu maksukohustuslane alusetult siiski siis, kui maksukohustuslasel on läbimüügi vähenemisega tekkinud majanduslik kahju.²⁰ Selle kohta on Euroopa Kohus rõhutanud, et maksu edasikandmine kolmandale isikule ei korva tingimata maksustamise majandusliku mõju maksukohustuslasele. Seega ei tähenda ainuüksi maksu edasikandmine veel, et maksu tagastamisel maksukohustuslane

19 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Just*, punkt 26, eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Michailidis*, punkt 33, ja eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Weber's Wine World jt*, punkt 94.

20 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Comateb jt*, punkt 29 jj, eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Michailidis*, punkt 34 jj, ja eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Weber's Wine World jt*, punktid 95 ja 96 jj.

aluseltult rikastuks ja tagastamisnõue tuleks seetõttu jätta rahuldamata.²¹

kaudse maksu edasikandmise või edasikandmata jätmise küsimus igal üksikjuhul faktiküsimus, kuna tegelikult sõltub iga tehingu puhul maksu täielik või osaline edasikandmine paljudest faktoritest.²³

iii) Järeldused lõpptarbija võimaliku tagastamisnõude kohta

46. Selleks et maksukohustuslasele liidu õiguse alusel kuuluva tagastamisnõude olemusest teha järeldusi küsimuses, kas taoline nõudeõigus on põhimõtteliselt ka lõpptarbijal, tuleb seda esmalt kriitiliselt hinnata.

49. Seega tekib küsimus, kas tagastamisnõue on tegelikult kohane nõudealus taolise kahju käsitlemiseks. Taolise kahju hüvitamist näib olevat õigem lahendada kahju hüvitamist käsitlevate õigusnormide alusel, st õigusnormide alusel, millega Euroopa Kohus on sidunud liikmesriikide vastutuse kahju puhul, mis on üksikisikule tekitatud liidu õiguse rikkumisega.

47. Sellega seoses tuleb tõdeda, et vaatamata maksu edasikandmisele saab kooskõlas „vältimatu tagajärje kriteeriumiga”²² tagastamisnõude olemasolu kinnitada ainult siis, kui käsitada läbimüügi vähenemisest tingitud kahju, vaatamata ettevõtja vahepealsele otsusele kanda maks edasi, riigi poolt maksude kohaldamise vältimatu tagajärjena. See näib läbinisti küsitav.

50. Kahju käsitlemine tagastamisnõude alusel mõjutab kokkuvõttes ka küsimust, kuidas saab lõpptarbija puhul kõrvaldada liidu õigusega vastuolus olevate maksude kohaldamisega tekkinud majanduslikke tagajärgi.

48. Samuti tuleb taolise vaatenurga puhul arvestada kohtupraktikat, mille kohaselt on

51. Nimelt, kui maksukohustuslasel oleks vaatamata liidu õigusega vastuolus oleva maksu edasikandmisele õigus nõuda selle tagastamist, kuna tal tekkis läbimüügi

21 – Vt eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Weber's Wine World jt, punkt 101 jj.

22 – Vt selle kohta eespool punkt 43.

23 – Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Les Fils de Jules Bianco ja Girard, punktid 17 ja 20, eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Comateb jt, punktid 25-27, ja eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Weber's Wine World jt, punkt 96 jj.

vähenedisest – näitlikustamiseks samas ulatuses – majanduslik kahju, siis oleks see nõue maksu tagastamisega riigi poolt täidetud ja seega praktiliselt ammendunud. Taolises olukorras ei saaks lõpptarbija enda tagastamisnõudega enam tulemuslikult maksukohustuslase poole pöörduda. Siis katab maksukohustuslasele riigi poolt tagastatu tegelikult ju tema enda kahju ja jääb temale. Maksukohustuslane ei saaks lõpptarbijale loovutada ka nõuet, kui talle ei tagata uut täiendavat tagastamisnõuet, mille alusel tuleks talle tagastada tegelikult makstud maks. Taolisel juhul oleks lõpptarbija jaoks loomulik adressaat pigem riik ise.

52. Kokkuvõttes näib, et senine kohtupraktika maksukohustuslase tagastamisnõude sisu kohta sisaldab viiteid nii selle poolt, et ka lõpptarbijal on õigus esitada taoline tagastamisnõue otse riigi vastu, kui ka selle vastu.

53. Kui jääda seisukohale, et maksukohustuslane saab tagastamisnõudega nõuda ka läbimüügi vähenedisest tekkinud kahju hüvitamist, võivad nimelt tekkida eelnevalt kirjeldatud olukordadele sarnased olukorrad, kus lõpptarbijal on võimalik esitada nõue üksnes

riigi vastu. Lisaks tuleks siis järelikult ka lõpptarbija vara vähenedise suhtes kohaldada vältimatu tagajärje kriteeriumi. Nimelt, kui maksukohustuslase asjaomast kahju tuleks, vaatamata tema enda otsusele kanda maks edasi, käsitada riigi poolt maksude kohaldamise vältimatu tagajärjena, siis on edasikandmisega kaasnev lõpptarbija vara vähenedine samuti vältimatu tagajärg.

54. Kui aga vältimatu tagajärje kriteeriumi kohaldada vastavalt selle tähendusele, tuleks tõdeda, et seda ei saa kohaldada lõpptarbija suhtes. Edasikandmine ei ole ju paratamatu, vaid põhineb kokkuvõttes maksukohustuslase kui ettevõtja otsusel. Taolise kitsa tõlgendamise puhul oleks maksukohustuslase tagastamisnõude olemusega vastuolus see, et lõpptarbijal on samasugune nõudeõigus.

55. Nendest vastakatest väidetest järeldub, et senisest kohtupraktikast maksukohustuslase tagastamisnõude sisu kohta ei tulene otsustavaid kriteeriume selle kohta, kellelt on lõpptarbijal põhimõtteliselt õigus tagasimaksmist

nõuda. Täiendavad suunised selle kohta tulevad siiski kohtupraktikast võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtte kohta.

b) Vahetu nõudeõigus riigi vastu võrdväarsuse ja tõhususe põhimõttest lähtuvalt

56. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on liidu õigusnormide puudumisel liidu õiguse vastaselt nõutud maksude tagastamise valdkonnas iga liikmesriigi õiguskorra ülesanne ette näha tagastamisnõude esitamise tingimused, kusjuures need tingimused peavad järgima võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtteid.²⁴ Need tingimused ei tohi seega olla ebasoodsamad siseriikliku õiguse sätetel põhinevatest sarnaseid kaebusi käsitlevatest tingimustest ega olla kehtestatud viisil, mis muudaks liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks.²⁵

24 – 6. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-291/03: MyTravel (EKL 2005, lk I-8477, punkt 17) ja 15. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-35/05: Reemtsma Cigarettenfabriken (EKL 2007, lk I-2425, punkt 37).

25 – Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Weber's Wine World jt, punkt 103; eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus MyTravel, punkt 17; eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken, punkt 37, ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Direct Parcel Distribution Belgium, punkt 46.

57. Sellisteks tingimusteks on eelkõige pädevate kohtute määramine ja kohtumenetluse, st menetlusnormide ettenägemine.²⁶ Kuid Euroopa Kohus on selles kontekstis vähemalt osaliselt pidanud liikmesriikide ülesandeks ka materiaaloiguslike tingimuste sätestamist.²⁷

58. Küsimus, kelle vastu nõue tuleb esitada, on materiaaloiguslik küsimus. Maksukohustuslase puhul leiab sellele küsimusele vastuse liidu õigusest: nõue esitatakse riigi vastu. Taolise kahepoolse õigussuhte puhul ei saagi keegi teine kõne alla tulla. Mis puutub aga lõpptarbijasse, siis lahendavad selle küsimuse osaliselt võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtted, mis, nagu on tuvastatud, kehtivad ka materiaaloiguslike küsimuste osas.

59. Kui nimelt Taani õiguse kohaselt, nagu seda ilmselgelt väidavad Danfoss ja Sauer-Danfoss, on lõpptarbijal lubatud esitada

26 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Just, punkt 25; eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 85; eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Weber's Wine World jt, punkt 103; eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 203, ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Direct Parcel Distribution Belgium, punkt 46.

27 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Denkavit italiana, punkt 22; eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus San Giorgio, punkt 12, ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt, punkt 86; vt liikmesriigi lepinguvälise vastutuse kohta liidu õiguse rikkumise eest ka 19. novembri 1991. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-6/90 ja C-9/90: Frankovich jt (EKL 1991, lk I-5357, punktid 42 ja 43); 10. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-261/95: Palmisani (EKL 1997, lk I-4025, punkt 27); 17. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-470/03: AGM-COS.MET (EKL 2007, lk I-2749, punkt 86) ja 24. märtsi 2009. aasta otsus kohtuasjas C-445/06: Danske Slagterier (EKL 2009, lk I-2119, punkt 31).

tagastamisnõue vahetult riigi vastu, kui talle on edasi kantud Taani õiguse vastaselt nõutud maks, siis tuleneb võrdväarsuse põhimõttest, et taoline nõudeõigus on ka liidu õiguse vastaselt nõutud maksu puhul.

õiguste kasutamine nimelt ülemäära raskeks, kui ta peab näiteks täitma neid rangemaid tingimusi, mis kohtupraktika kohaselt kehtivad liidu õigusega tagatud kahju hüvitamise nõuetele.²⁹ Arusaamatu on ka, miks peaks riik saama taolisel juhul nende rangemate nõuete aluseks olevate tingimuste taha varjuda. Kokkuvõttes on ta ju liidu õiguse vastaselt kogutud maksusumma võrra rikastunud ja tegemist on üksnes olukorraga, et asjakohane summa tuleb tagastada isikule, kes on selle kokkuvõttes majanduslikult kandnud.

60. Pealegi, kui tagasimaksmine on võimatu või ülemäära raskendatud lõpptarbija pöördumisel maksukohustuslase poole, siis võib tõhususe põhimõttest tuleneda, et lõpptarbija võib esitada nõude vahetult riigi vastu. Sellisel kaalutles Euroopa Kohus otsuses Reemtsma juhtumi puhul, kui teenuseosutaja nõudis oma klientidelt ekslikult käibemaksu, selle riigile tasus ja seejärel maksejõuetuks muutus.²⁸ Kui ei eksi teenuseosutaja või müüja, vaid riik ise, siis peaks see igal juhul ka nii olema. Maksukohustuslase maksejõuetuse puhul võib seega tõhususe põhimõttest tuleneda, et lõpptarbija võib tagasimaksmist nõuda otse riigilt.

61. Seega tuleneb tõhususe põhimõttest ka, et see nõue on oma olemuselt tegelikult tagastamisnõue. Lõpptarbijale muudetakse oma

62. Kui siseriiklik õigus ei sätesta maksukoormust kandnud lõpptarbija nõudeõigust ei riigi ega maksukohustuslase vastu, siis järeldub tõhususe põhimõttest ikkagi, et vähemalt üks neist kahest tagastamisnõudest tuleb talle tagada. Tõhususe põhimõtte kohustab nimelt liikmesriike ette nägema vajalikud meetmed ja menetlusnormid, mis võimaldavad lõpptarbijal liidu õiguse vastaselt nõutud maksu tagasi saada.³⁰ Ka selles osas tuleb seadastada, et liidu õigusega tagatud kaitsenormidega oleks vastuolus see, kui lõpptarbija

28 – Eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken, punkt 41.

29 – Vt selle kohta eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punktid 207–209.

30 – Selle kohta eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken, punkt 41; vt ka ELL artikli 19 lõike 1 teine lõik.

peaks riigi vastu esitama asjakohaseid kahju hüvitamise nõudeid.

63. Vahekokkuvõttes võib seega väita, et võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtetest lähtuvalt võib lõpptarbijal olla õigus esitada tagastamisnõue otse riigi vastu.

c) Täiendavad liidu õigusest tulenevad nõuded puuduvad

64. Kui võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtetest lähtuvalt ei ole lõpptarbijal õigust vahetult riigi vastu nõuet esitada, tuleks lähtuda üldisest põhimõttest, et liidu õigusnormide puudumisel liidu õiguse vastaselt sisse nõutud maksude tagastamise valdkonnas on iga liikmesriigi õiguskorra ülesanne ette näha tagastamisnõude lahendamise tingimused.³¹

65. Euroopa Kohus on otsuses *Denkavit italiana*³² sõnaselgelt leidnud, et üksikisikute nende õiguste kaitseks, mis vahetult

tulenevad keelust nõuda teatud makse, ei pea kõik liikmesriigid tingimata kehtestama ühiselt ühtseid menetlus- ja materiaalõiguslikke tingimusi, millest sõltub nende maksude tagastamine. See on nii ka siis ja eelkõige siis, kui see puudutab võimalikke „teises järjekorras” nõudeõigust omavate isikute ringi, kellele maksukohustuslane kandis edasi liidu õiguse vastaselt sisse nõutud maksu.

66. Nimelt tuleb arvestada, et – nagu Euroopa Kohus on korduvalt leidnud – alusetult tasutud maksude tagastamine on üksikutes liikmesriikides ja isegi ühe liikmesriigi siseselt sõltuvalt maksu liigist erinevalt korraldatud. Kui tagastamisnõuded on mõnel juhul haldusõigusliku olemusega, on nad samas teisel juhul tsiviilõigusliku olemusega ja lähtuvad eelkõige alusetule rikastumisele kohaldatavatest sätetest.³³ Kui neid osaliselt kompleksseid sätteid ei arvestataks, v.a kui seda nõuab tõhususe põhimõte³⁴, ja lõpptarbijale oleks liidu õigusega ette nähtud õigus esitada

31 – Vt eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

32 – Viidatud eespool 6. joonealuses märkuses, punkt 22.

33 – Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Just*, punkt 23 jj; 17. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-228/96: *Aprile* (EKL 1998, lk I-7141, punkt 17) ja 17. juuni 2004. aasta otsus kohtuasjas C-30/02: *Recheio - Cash & Carry* (EKL 2004, lk I-6051, punkt 16).

34 – Võrdväarsuse põhimõttega seevastu ei kaasneks siseriiklike õigusnormide rikkumine, vaid just nende kohaldamine liidu õiguse vastaselt sisse nõutud maksude puhul.

üldine tagastamisnõue vahetult riigi vastu, ilma et liidu seadusandja oleks saanud taolise nõude puhul täpsemalt sätestada aluseks olevaid õigusnorme, kaasneks sellega rohkem probleeme kui neid lahendataks. Mõeldav on, et – eelkõige just väiksemate igapäevaelu puudutavate maksude puhul – lõpptarbija jaoks oleks oluliselt meeldivam, kui ta saaks esitada nõude lepingupartneri vastu, selle asemel et esitada see riigi vastu.

tasus. Kuigi riigi vastutuse seisukohalt tuleb eristada, kas ettevõtja nõuab ekslikult oma kliendilt tasumisele mittekuuluvat maksu või riik ise nõudis liidu õigust rikkudes maksu, mis kanti edasi, ei ole vaja erinevalt reguleerida majanduslikku kahju kannatava isiku tagastamisnõuet. Mõlemal juhul peab olema üksnes tagatud, et asjaomane isik saab riigi poolt alusetult sisse nõutud summad tagasi, olgu siis otsesel või kaudsel viisil.

67. Seega peaks siseriikliku õiguse ja vajaduse korral siseriiklike kohtute ülesanne olema kindlaks määrata, kas isik, kellele maksukohustuslane kandis edasi liidu õiguse vastaselt nõutud siseriikliku maksu, saab nõuda maksumussumma tagastamist otse riigilt või põhimõtteliselt ainult maksukohustuslaselt või võib ta seda valida, arvestades seejuures siiski võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid.

68. Selline järeldus on kooskõlas ka lahendusega, millele Euroopa Kohus jõudis kohtuasjas Reemtsma Cigarettenfabriken³⁵ seoses juhtumiga, kus teenuseosutaja arvestas oma kliendile ekslikult käibemaksu ja selle riigile

69. Põhikohtuasja puhul võib tõhususe põhimõttest tuleneda siiski, et tuleb lähtuda õigusest esitada tagastamisnõue vahetult riigi vastu, mida tuleb kokkuvõttes kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul. Taani õigusliku olukorra kohta on Taani valitsus nimelt selgitanud, et lõpptarbijal ei ole õigust esitada tagastamisnõuet otse riigi vastu. Seevastu väitsid Danfoss ja Sauer-Danfoss, et Taani õiguse kohaselt ei saa lõpptarbija ka maksukohustuslaselt nõuda maksu tagastamist. Taani valitsus kinnitas selle kohta kohtuistungil esitatud järelepärimise peale, et taolise nõudeõiguse olemasolu on Taani õiguse kohaselt ebaselge. Juhul kui lõpptarbija ei saa Taani õiguse kohaselt tegelikult vahetult ega kaudselt nõuda maksumussumma tagastamist, muudaks see põhikohtuasja kaebuse esitajate jaoks oma õiguste teostamise

35 – Viidatud eespool 24. joonealuses märkuses, punkt 37 jj.

ülemäära raskeks, kui nende puhul osutatakse võimalusele esitada tagastamislõu nafta-ettevõtjate vastu, mis on õiguslikult veel ebaselge ja praegu küsitav, ning nende kaebus Skatteministerietiet vastu jäetakse sel põhjusel rahuldamata.

kas sellisel juhul, kui liikmesriik on vastuolus liidu õigusega nõudnud aktsiisi ja kui maksukohustuslane on selle edasi kandnud oma klientidele, võib jätta selle kliendi riigi vastu esitatud kahju hüvitamise nõude rahuldamata põhjendusega, et puudub otsene põhjuslik seos maksu sissenõudmise ja kliendil tekkinud kahju vahel.

3. Kokkuvõte

70. Esimesele eelotsuse küsimusele tuleb seega vastata, et siseriikliku õiguse ja vajaduse korral siseriiklike kohtute ülesanne on kindlaks määrata, kas isik, kellele maksukohustuslane kandis edasi liikmesriigi poolt liidu õigust rikkudes nõutud siseriikliku maksu, saab nõuda maksusumma tagastamist otse riigilt või põhimõtteliselt ainult maksukohustuslaselt või võib ta seda valida, kuid seejuures tuleb lähtuda võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtetest.

72. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt vastutavad liikmesriigid põhimõtteliselt neile omistatava liidu õiguse rikkumisega üksikisikutele põhjustatud kahju eest.³⁶

73. Kahju hüvitamise nõude aluseks on kolm tingimust: rikutud liidu õigusnorm peab andma kahjustatud üksikisikutele õigusi, rikkumine on piisavalt selge ning selle rikkumise ja üksikisikute kantud kahju vahel on otsene

B. Teine eelotsuse küsimus

71. Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada saada,

36 – Eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Francovich jt, punkt 35; 5. märtsi 1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-46/93 ja C-48/93: Brasserie du pêcheur ja Factortame (EKL 1996, lk I-1029, punkt 31), eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Danske Slagterier, punkt 27; 26. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-118/08: Transportes Urbanos y Servicios Generales (EKL 2010, lk I-635, punkt 29); 25. novembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-429/09: Fuß (EKL 2010, lk I-12167, punkt 45) ja 9. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-568/08: Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie jt (EKL 2010, lk I-12655, punkt 87).

põhjuslik seos.³⁷ Eelotsuse küsimus puudutab kolmandana nimetatud tingimust.

sellise olemasolu. Kui aktsiisi maksmist ei oleks nõutud, ei oleks põhikohtuasja kaebuse esitajatel tekkinud väidetavat kahju, mis seisnes naftaettevõtjate poolt neile edasi kantud maksusummas.

74. Põhimõtteliselt on siseriiklike kohtute ülesanne tuvastada, kas tegelikkuses esineb otsene põhjuslik seos riigipoolse liidu õiguse rikkumise ja üksikisikule tekkinud kahju vahel.³⁸ Esiteks võib aga Euroopa Kohus liikmesriigi kohtule tarviliku vastuse andmiseks siiski anda viimasele suunised, mida ta peab vajalikuks,³⁹ teiseks on antud juhul küsimus pigem õiguslik kui tegelikke asjaolusid puudutav. Nimelt tuleb selgitada, kas otsese põhjusliku seose esinemise tingimusi tuleb nii kitsalt tõlgendada, nagu eelkõige Taani valitsus väidab, et see saab esineda üksnes seoses maksukohustuslasega, mitte aga seoses selle isikuga, kellele maksukohustuslane kandis edasi liidu õiguse vastaselt nõutud aktsiisi.

75. Esmalt tuleb nentida, et käesoleval juhul ei ole küsitav *põhjusliku seose* kui

76. Mis puudutab otsest põhjuslikku seost, siis ei tule seda mõista absoluutsena, vaid kohtupraktika kohaselt piisab „piisavalt vahetust” seosest.⁴⁰ Euroopa Kohus on seda täpsustanud viidates kohtupraktikale liidu lepinguvälise vastutuse kohta,⁴¹ mille osas kehivad sisuliselt need samad kolm tingimust nagu liikmesriikide vastutusele liidu õiguse rikkumise korral.⁴² Sellest kohtupraktikast tuleneb ka, et „piisavalt vahetu” seose kriteerium peab eelkõige tagama, et hüvitamisele ei kuuluks kõik, isegi kauged kahjulikud tagajärjed.⁴³ Kui mõistet „vahetu” ei laiendataks sõna „piisavalt” lisamisega, siis võiks seega rääkida

37 – Eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Brasserie du pêcheur ja Factortame*, punkt 51, eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Danske Slagterier*, punkt 20, ja eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, punkt 30.

38 – Eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Brasserie du pêcheur ja Factortame*, punkt 65; 15. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-140/97: *Rechberger jt* (EKL 1999, lk I-3499, punkt 72); eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *AGM-COS.MET*, punkt 83, ja eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Fuß*, punktid 48 ja 59.

39 – 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99: *Stockholm Lindöpark* (EKL 2001, lk I-493, punkt 38) ja 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-566/07: *Stadeco* (EKL 2009, lk I-5295, punkt 43).

40 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 218, ja eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 122.

41 – 4. oktoobri 1979. aasta otsus liidetud kohtuasjades 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 ja 45/79: *Dumortier jt vs. nõukogu* (EKL 1979, lk 3091, punkt 21).

42 – Eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Brasserie du pêcheur ja Factortame*, punkt 53.

43 – Eespool 41. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Dumortier jt vs. nõukogu*, punkt 21.

ka tihedast põhjuslikust seosest. Mõiste „otsene põhjuslik seos” on kohtupraktikas aga nii selgelt määratletud, et oma edasistes selgitustes lähtun sellest mõistest tema laias tähenduses.

nimetatud kolmest tingimusest, sh „piisavalt otsesest põhjuslikust seosest”, et põhjendada liidu õigusest tulenevat üksikisiku kahju hüvitamise nõuet.⁴⁴ Alles hiljuti on Euroopa Kohus sõnaselgelt toonitanud, et liikmesriigid ei tohi kehtestada täiendavaid tingimusi.⁴⁵

77. Taani õiguses sätestatud vastutuse põhimõtetele viidates väidab Taani valitsus, et ainult „otseselt kahjustatud isikutel” on õigus nõuda kahju hüvitamist, kuid nende hulka ei kuulu isikud, kellele kanti edasi alusetult sisse nõutud maks. Nendel isikutel tekkinud kahju sõltub pigem paljudest muudest asjaoludest, nagu maksukohustuslase ja isiku enda hinnakujundusest, maksustatava saaduse tegelikust kasutusalaist ja konkurentsitingimustest. Lisaks sellele ei ole maksukoormust tegelikult kandvate isikute ring ettenähtav ja on määratlemata.

79. Taani valitsuse välja toodud kriteerium on lõppkokkuvõttes käsitatav täiendava tingimusest, seejuures lähtutakse samas kitsamast põhjusliku seose mõistest. Sellega kaasnab nimelt, et liidu õigusest tulenev kahju hüvitamise nõue jäetakse süsteemselt ja ilma üksikjuhu asjaolusid kontrollimata tagamata isikule, kes pidi maksta liidu õiguse vastaselt nõutud maksu ja kellel seega üheselt mõistetavalt tekkis kahju. Võimalike nõudeõigusega isikute ringi taoline diferentseerimata piiramine halvaks oluliselt liidu õiguse täielikku õigussõnu ja liidu õigusest tulenevate õiguste tõhusat kaitset, mida kahju hüvitamise nõue peab tagama.⁴⁶

78. Selliselt mõistetud „otseselt kahjustatud isikute” kriteeriumile ei leidu liidu õiguses alust. Vastupidi, väljakujunenud kohtupraktika kohaselt piisab eespool punktis 73

44 – Eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Francovich jt, punkt 41, eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus AGM-COS.MET, punkt 85, ja eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Fuß, punkt 65.

45 – Eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Fuß, punkt 66.

46 – Selle kohta eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Francovich jt, punkt 33, eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Brasserie du pêcheur ja Factortame, punkt 52, ja 30. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-224/01: Köbler (EKL 2003, lk I-10239, punkt 33).

80. Lisaks sellele tuleb nentida, et lõpptarbijal tekkinud kahju ei ole mingil juhul käsitatav maksu sissenõudmise kaudse tagajärjena. Nagu juba esimese eelotsuse küsimuse osas selgitatud sai, on kaudsetele maksudele omane, et neid ei kanna majanduslikult maksukohustuslane, vaid lõpptarbijat, seetõttu tekib ka viimasel kahju. Põhimõtteliselt antakse ühte ja sama kahju turustusahelat mööda edasi. Kahju suurus seejuures ei muutu ja seega on see riigi poolt ettenähtav ja kalkuleeritav. Üksnes seetõttu, et maksukohustuslane oleks saanud loobuda hinna kaudu maksu edasikandmisest ja et tegelikult kahjustatud isik on loobunud omalt poolt maksu edasikandmisest, ei katke maksu nõudmise ja kahju vaheline põhjuslik seos ja see jääb kohtupraktika tähenduses piisavalt otseseks.

81. Asjaolu, et isikute ring, kellel on õigus nõuda kahju hüvitamist, juhtumisi – vähemalt esmapilgul – on määratlemata, ei sea kahtluse alla võimaliku otsese põhjusliku seose esinemist. Liidu õigusest tulenevat kahju hüvitamise nõuet ei välista nimelt asjaolu, et kõne alla tulevate kahju hüvitamise

nõudeõigusega isikute arv on määratlemata.⁴⁷ Pealegi võib tegelike kahjustatud isikute ring olla küll vähem ette nähtav kui maksukohustuslaste ring, kuid see on samamoodi algusest peale defineeritav. Tegemist on isikutega, kellele maks edasi kantakse ja kes seda ise ei saa edasi kanda.

82. Vaadeldes ka ühte teist liidu õigusest tuleneva vastutusega seotud valdkonda, leiab kinnitust, et liidu õigus ei tunne taolist piiritlemist „otseselt kahjustatud isikutega” nagu Taani õigusele omane. Nii on Euroopa Kohus otsuses Manfredi⁴⁸ leidnud seoses liidu õigusest tuleneva konkurentsi kahjustavate kokkulepete keeluga, et igaüks võib nõuda talle tekkinud kahju hüvitamist, kui kahju tekkimise ja keelatud kokkuleppe vahel esineb põhjuslik seos.

83. Järelikult ei tohi juhul, kui liikmesriik on vastuolus liidu õigusega nõudnud aktsiisi tasumist ja maksukohustuslane on selle edasi kandnud oma klientidele, jätta selle kliendi riigi vastu esitatud kahju hüvitamise nõuet rahuldamata põhjusel, et algusest peale on välistatud otsese põhjusliku seose esinemine maksu sissenõudmise ja kliendil tekkinud kahju vahel.

47 – Selle kohta eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Brasserie du pêcheur ja Factortame*, punkt 71.

48 – 13. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-295/04-C-298/04: Manfredi jt (EKL 2006, lk I-6619, punkt 61).

V. Ettepanek

84. Seega teen ettepaneku vastata Vestre Landsreti esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Siseriikliku õiguse ja vajaduse korral siseriiklike kohtute ülesanne on kindlaks määrata, kas isik, kellele maksukohustuslane kandis edasi liikmesriigi poolt liidu õigust rikkudes nõutud siseriikliku maksu, saab nõuda maksusumma tagastamist otse riigilt või põhimõtteliselt ainult maksukohustuslaselt või võib ta seda valida, kuid seejuures tuleb lähtuda võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtetest.
2. Juhul kui liikmesriik on vastuolus liidu õigusega nõudnud aktsiisi tasumist ja maksukohustuslane on selle edasi kandnud oma klientidele, ei tohi jätta selle kliendi riigi vastu esitatud kahju hüvitamise nõuet rahuldamata põhjusel, et algusest peale on välistatud otsese põhjusliku seose esinemine maksu sissenõudmise ja kliendil tekkinud kahju vahel.