

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

6. september 2011 \*

Kohtuasjas C-398/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Østre Landsreti (Taani) 12. oktoobri 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. oktoobril 2009, menetluses

**Lady & Kid A/S,**

**Direct Nyt ApS,**

**A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning,**

**KID-Holding A/S**

*versus*

**Skatteministeriet,**

\* Kohtumenetluse keel: taani.

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, K. Schiemann ja D. Šváby, kohtunikud A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, M. Safjan (ettekandja), M. Berger ja A. Prechal,

kohtujurist: P. Cruz Villalón,  
kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikus menetluses ja 28. septembri 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Lady & Kid A/S jt, esindaja: *advokat* H. Peytz,
- Taani valitsus, esindaja: T. Winkler, keda abistas *advokat* S. Fugleholm,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja N. Fenger,

olles 7. detsembri 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada ühenduse õigust seoses alusetult makstud summade tagastamisega.
  
- 2 Eelotsusetaotlus on esitatud Lady & Kid A/S (edaspidi „Lady & Kid”), Direct Nyt ApS (edaspidi „Direct Nyt”), A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning (edaspidi „Harald Nyborg”) ja KID-Holding A/S (edaspidi „KID-Holding”) ning Skatteministeriet (Taani maksuministeerium) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimane keeldus tagastamast maksu, mis oli sisse nõutud ühenduse õigust rikkudes (edaspidi „õigusvastane maks”).

### **Õiguslik raamistik**

- 3 Taani Kuningriik kehtestas 18. detsembri 1987. aasta seadusega nr 840 ettevõtetmaksu, mis jõustus 1. jaanuaril 1988 ja mida nimetati tööturumaksuks (*arbejsmarkedsbidrag*, edaspidi „AMBI”). Seda maksu, mille määraks kehtestati 2,5%, arvutati samadel alustel nagu käibemaksu. Samas ei tulnud nimetatud maksu tasuda kaupade importimisel Taani territooriumile, vaid see nõuti sisse imporditud kauba täishinnalt selle esimese müügi korral Taanis.

- 4 Vastuseks AMBI kehtestamisele kaotati ära teatud hulk ettevõtte sotsiaalkindlustusmaksed, mida Taani ettevõtjatel tuli tasuda summas 10 300 Taani krooni täiskohaga töötaja kohta.
  
- 5 Selle reformi mõte oli kaotada seos tööandja sotsiaalkindlustusmaksete ja töötajate arvu vahel kasvu stimuleerimise ja tööhõive edendamise eesmärgil, jäädes samas riigieelarve osas neutraalseks.
  
- 6 Taani ettevõtjad tasusid AMBI-d ajavahemikul 1. jaanuar 1988 kuni 31. detsember 1991 seni, kuni 21. detsembri 1991. aasta seadusega, mis jõustus 1. jaanuaril 1992, tunnistati 18. detsembri 1987. aasta seadus nr 840 kehtetuks.
  
- 7 1989. aastal vaidlustasid impordiga tegelevad ettevõtjad AMBI õiguspärasuse Østre Landsretis, kes leidis, et küsimus, kas AMBI on ühenduse õigusega kooskõlas, tuleks saata Euroopa Kohtule. Euroopa Kohus vastas 31. märtsi 1992. aasta otsusega kohtuasjas C-200/90: Dansk Denkvit ja Poulsen Trading (EKL 1992, lk I-2217), milles leidis, et selline maks nagu AMBI on nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikliga 33 vastuolus, kuna:
  - maks tasutakse käibemaksuga maksustatavatel tegevustel ja muudelt tööstus- või kaubandustegevustelt, mille sisu on tasu eest teenuste osutamine;
  
  - maksu arvestatakse käibemaksukohustuslastest ettevõtjate puhul samadel alustel nagu käibemaksu, see tähendab protsendina müüginahust pärast soetusmaksu mahaarvamist;

- erinevalt käibemaksust ei maksta seda importimisel, vaid võetakse imporditud kaupade täishinnalt esimese müügi korral asjaomases liikmesriigis;
  - erinevalt käibemaksust ei pea seda arvel eraldi kajastama ja
  - seda võetakse paralleelselt käibemaksuga.
- 8 Pärast nimetatud kohtuotsust võeti 20. mail 1992 vastu seadus nr 389, mis jõustus 22. mail 1992 ja mille eesmärk oli täpsustada õigusvastaselt sisse nõutud AMBI tagastamise korda. See seadus sisaldab järgmisi sätteid:

„§ 1

See, kas ja – igal konkreetsel juhul ka see – millises ulatuses on tagastamis- või hüvitusnõue seotud summadega, mis on tasutud riigikassasse vastavalt 18. detsembri 1987. aasta seadusele nr 840 tööturumaksu kohta selle seaduse asjakohases muudetud redaktsioonis, otsustakse Taani õiguse üldnormide kohaselt.

§ 2

[...]

2. Märgitakse nõude summa ja selle põhjendus, millega peavad kaasas olema dokumendid, mis võimaldavad üksikasjalikult hinnata, kas tööturumaksukohustuslane on kannatanud kahju.

[...]”

- 9 20. mai 1992. aasta seadust nr 389 täiendati 10. juuli 1996. aasta ringkirjaga nr 122, mis tagastamistaotluste halduskorras menetlemise eesmärgil täpsustas tingimusi, millele importivad ettevõtjad peavad vastama, nimelt:
- ettevõtja peab olema tegelikult konkureerinud Taani tootjatega, kes valmistavad samaväärset kaupa;
  - ettevõtja peab olema säästnud tööandja sotsiaalkindlustusmaksete jms arvelt vähem sellest summast, mille ta on tasunud AMBI-na;
  - ettevõtja konkurentsiseisund peab olema ümberkorralduse tagajärjel halvenenud, st tegemist peab olema tööjõumahukate Taani toodetega, nii et Taani ettevõtja säästis tööandja sotsiaalkindlustusmaksete arvelt rohkem kui importija säästis seoses Taani ettevõtja toodetega konkureerivate toodetega;
  - Taani konkurendid peavad olema säästnud tööandja sotsiaalkindlustusmaksete arvelt oluliselt rohkem sellest summast, mille nad on tasunud tööturumaksuks;
  - konkurentsiseisundi halvenemine peab olema märkimisväärne;
  - AMBI ei tohi olla hinnatõusude kaudu edasi kandunud.

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 10 Põhikohtuasja kaebajad, kes kõik tegelesid jaekaubandusega, esitasid aastatel 1997 ja 1998 Københavns Byretile (Kopenhaageni linnakohus) Skatteministerieti peale kaebuse, milles taotlesid õigusvastaselt sisse nõutud AMBI tagastamise taotluste rahuldamata jätmise otsuste tühistamist. Neile tagastamisest keeldumise põhjendusena toodi asjaolu, et nende ettevõtjate sääst, mis tulenes sotsiaalkindlustusmaksete koostamisest perioodil, mil neil tuli tasuda AMBI-d, oli suurem kui AMBI-na makstud summad ja seega oli nende ettevõtjate tasutud AMBI täielikult hüvitatud.
  
- 11 Københavns Byreti 16. detsembri 2002. aasta otsusega jäeti neljas kohtuasjas esitatud kaebused rahuldamata. Põhikohtuasja kaebajad kaebasid seejärel 13. jaanuaril 2003 edasi Østre Landsretile.
  
- 12 Otsusest, millega eelotsusetaotlus on esitatud, nähtub:
  - KID-Holding A/S käitis kaubamärgi Daells Varehus nime all suuri kaubamaju, mis pakkusid erinevaid kaupu, millest paljud oli imporditud tekstiiltooted. Nimetatud äriühing maksis AMBI-na 20053556 Taani krooni ja säästis töandja sotsiaalkindlustusmaksetelt 23 151 291 Taani krooni.
  
  - Lady & Kid A/S pidas mitmeid säästukauplusi Daells Discount A/S ja Madeleine nime all, kus oli müügil piiratud valik Daells Varehusi tooteid, peamiselt tekstiiltooteid. Nimetatud äriühing tasus AMBI-na 779986 Taani krooni ja säästis samal perioodil töandja sotsiaalkindlustusmaksetelt 1 872 901 Taani krooni.

- Harald Nyborg pidas mitut kaubamaja, kus müüdi muu hulgas rauakaupu, sportitarbeid, autotarvikuid ja põllumajandusriistu. Nimetatud äriühing tasus AMBI-na 5333609 Taani krooni ja säästis tööandja sotsiaalkindlustusmakselt 3322105 Taani krooni.
  
  - Direct Nyt tegeles ainult importtoodete postimüügiga. See äriühing maksis AMBI-na 709933 Taani krooni ja kuna tal ei olnud töötajaid, ei säästnud tööandja sotsiaalkindlustusmakselt midagi.
- 13 Skatteministeriet möönis Østre Landsretis toimunud menetluses, et Harald Nyborg ja Direct Nyt olid teatavas ulatuses müünud tooteid, mis konkureerisid samaväärsete, tööjõumahukate Taani toodetega, et tööandja sotsiaalkindlustusmaksete kaotamine ei avaldanud mõju tööjõumahukate Taani toodete hindadele ning et need kaks ettevõtjat ei saanud konkurentsist tulenevalt hindu AMBI tõttu suurenenud kulude võrra tõsta. Leides ühtlasi, et AMBI ei ole edasi kandunud teistele isikutele, otsustas Skatteministeriet nimetatud ettevõtjatele tagastada AMBI, vastavalt summas 760349 Taani krooni koos intressidega ja 319469 Taani krooni koos intressidega.
- 14 Menetluse käigus olid põhikohtuasja pooled nõus, et Harald Nyborgi ostudest moodustasid imporditud kaubad 35% ja et selle ettevõtja tasutud AMBI-st 84% olid nende toodetega seotud, samuti nagu Daells Varehusi ostudest moodustasid imporditud kaubad 40% ja tema tasutud AMBI-st oli 94% seotud nende toodetega. Samuti mõõnsid nimetatud pooled, et varasemad sotsiaalkindlustusmaksed mõjutasid samaväärselt nii importkaupu kui Taani tooteid.



- 15 Kuna põhikohtuasja kaebajatel oli kahtlusi seoses sellega, kas siseriiklik õigus ja Skatteministeriети rahuldamata jätmise otsused on ühenduse õigusega kooskõlas, pidas Østre Landsret vajalikuks küsida Euroopa Kohtult ühenduse õiguse tõlgendust alusetult makstud summade tagastamise kohta. Samuti otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas Euroopa Kohtu 14. jaanuari 1997. aasta otsust liidetud kohtuasjades C-192/95-C-218/95: Comateb jt [EKL 1997, lk I-165] tuleb tõlgendada nii, et toote suhtes õigusvastaselt kehtestatud maksu edasikandumine eeldab maksu edasikandumist toote ostjale üksiktehingus või võib hindades edasikandumine aset leida ka teiste toodete hindades täiesti teistsugustes tehingutes kas enne või pärast asjakohast toodete müüki, näiteks hinnatakse üldiselt edasikandumist nelja-aastase ajavahe- miku jooksul, arvestades paljusid tooterühmi, sealhulgas nii imporditud kui ka mitteimporditud tooteid?
  
2. Kas ühenduse õiguse mõistet „edasikandumine” tuleb käsitada nii, et õigusvas- tast maksu, millega on maksustatud toodete müüki, tuleb pidada edasikandu- nuks üksnes siis, kui toote hind on kõrgem kui vahetult enne kõnealuse maksu kehtestamist kehtinud hind või võib maksu pidada edasikandunuks ka siis, kui seda maksu tasuma kohustatud ettevõtja säästis maksu kehtestamisega samal ajal muude maksude arvelt, mida nõuti sisse muudel alustel, ning asjaomane ettevõtja jättis sellepärast oma hinnad muutmata?
  
3. Kas ühenduse õiguse mõistet „alusetu rikastumine” tuleb käsitada nii, et toote müügilt tasutud õigusvastase maksu tagastamist võib pidada alusetuks rikastu- miseks, kui ettevõtja on enne või pärast maksustatava toote müüki säästnud teiste, muudel alustel sissenõutavate maksude kaotamise arvelt, kui eeldada, et teiste

maksude kaotamine toob kasu ka teistele ettevõtjatele, nende hulgas ettevõtjatele, kes ei tasunud õigusvastast maksu või tasusid seda ainult väiksemas ulatuses?

4. Eeldusel et õigusvastasel maksul on selle struktuurist tulenevalt olnud niisugune mõju, et tooteid importinud ettevõtjad on tasunud maksudeks rohkem kui ettevõtjad, kes ostsid rohkem omamaiseid tooteid, ning õigusvastase maksu kehtestamisega samal ajal nõuti teisel alusel teist, õiguspärast maksu, mis mõjutab mõlemat liiki ettevõtjaid proportsionaalselt samal määral, olenemata ettevõtja ostude koosseisust, palutakse Euroopa Kohtul vastata järgmistele küsimustele:
- a) kas ühenduse õigus lubab alustel, mis puudutavad maksu edasikandumist ja alusetut rikastumist, täielikult või osaliselt keelduda õigusvastase maksu tagastamisest tooteid importivale ettevõtjale, kui sellise keeldumise tagajärjel tekib olukord, kus ettevõtja satub seetõttu, et ta on tasunud õigusvastast maksu suhteliselt rohkem kui samaväärset kaupa omamaiselt ostnud ettevõtja, ja kõik muud asjaolud on samad, maksude ümberkorraldamise ja tagastamisest keeldumise tõttu ebasoodsamasse olukorda kui samalaadsed ettevõtjad, kes on ostnud rohkem omamaist kaupa;
  
  - b) kas õigusvastase maksu tagastamine vastavas olukorras võib põhimõtteliselt põhjustada „alusetut rikastumist” ja tagastamisest võib seega keelduda, kui tagastamist – isegi kui maksu peetakse edasikandunuks – on vaja, et saavutada olukord, kus maksude ümberkorraldamise mõju pärast tagastamist, kui kõik muud asjaolud on samad, oleks sama nii tooteid importinud ettevõtjatele kui ka omamaiseid tooteid ostnud ettevõtjatele;

- c) kas tagastamisest keeldumine sellises olukorras, mille tõttu ettevõtjad, kes rohkem ostsid omamaiseid tooteid ja seega said eelise võrreldes ettevõtjatega, kes rohkem importisid tooteid, on muul viisil vastuolus ühenduse õigusega, sealhulgas võrdse kohtlemise põhimõttega; ja
- d) kas kolmandale küsimusele antav vastus tähendab, et õigusvastaselt sisse nõutud maksu tagastamisest keeldumine alusetu rikastumise põhjendusel ei ole õigustatud niivõrd, kuivõrd selline tagastamine pelgalt kõrvaldab omamaiseid tooteid ostnud ettevõtjate eelise nende ettevõtjate ees, kes rohkem importisid tooteid?”

## Eelotsuse küsimused

### *Teine ja kolmas küsimus*

- 16 Teist ja kolmandat küsimust, mida tuleks uurida kõigepealt ja koos, tuleb mõista nii, et need puudutavad küsimust, kas õigusvastase maksu pelk edasikandumine toodete müügihinna tõstmise kaudu võib alusetult makstud summade tagastamise korral tuua kaasa maksukohustuslane alusetu rikastumise või kas alusetu rikastumine võib tuleneda ka teistel alustel sisse nõutud muude samaaegsete maksude kaotamise tagajärjel tekkinud säästmisest, isegi kui maksukohustuslane ei ole oma müügihindu muutnud.

- 17 Sellega seoses tuleb meenutada, et liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest tuleneb ning neid õigusi täiendab õigus saada tagasi maksud, mis on liikmesriigis sisse nõutud sellised maksud keelanud liidu õigust rikkudes. Liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud ühenduse õigust rikkudes sisse nõutud maksu tagasi maksma (vt 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio, EKL 1983, lk 3595, punkt 12; 21. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-441/98 ja C-442/98: Michailidis, EKL 2000, lk I-7145, punkt 30; 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer, EKL 2008, lk I-2283, punkt 35, ning 28. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-264/08: Direct Parcel Distribution Belgium, EKL 2010, lk I-731, punkt 45).
- 18 Samas võib erandina Euroopa Liidu õigusega kokkusobimatute maksude tagastamise põhimõttest keelduda alusetult sisse nõutud maksude tagastamisest, kui see tooks kaasa asjaomase isiku alusetu rikastumise. Euroopa Liidu õiguskorraga selliselt tagatud õiguste kaitse ei kohusta seega tagastama liidu õigust rikkudes sisse nõutud makse, lõivusid ja tasusid, kui on tuvastatud, et isik, kes on kohustatud neid maksma, on need tegelikult edasi kandnud teistele isikutele (vt eespool viidatud kohtuotsus Comateb jt, punkt 21).
- 19 Neil asjaoludel ei ole alusetult sisse nõutud maksu tasunud mitte ettevõtja, vaid ostja, kellele maks on edasi kandunud. Seetõttu tähendaks ettevõtjale sellise maksumurma tagastamine, mille ta on ostjalt juba saanud, talle kahekordse makse tegemist, mida võiks pidada „alusetuks rikastumiseks”, kusjuures sellega ei heastataks tagajärge, mis õigusvastasel maksul oli ostjale (vt eespool viidatud kohtuotsus Comateb jt, punkt 22).
- 20 Kuna toodete müügile kehtestatud maksu tagastamisest selline keeldumine on liidu õigusest tuleneva subjektiivse õiguse piiramine, tuleb seda samas tõlgendada täht-tähelelt. Järelikult kujutab alusetult tasutud maksu vahetu edasikandmine ostjale ainsat erandit selliste maksude tagastamisõiguse valdkonnas, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes.

- 21 Euroopa Kohus on lisaks täpsustanud, et isegi juhul, kui on tuvastatud, et õigusvastase maksu koormus on edasi kandunud kolmandatele isikutele, ei too selle tagastamine ettevõtjale tingimata kaasa viimase alusetut rikastumist, kuna nimetatud maksusumma arvestamine hinna sisse võib talle kaasa tuua müügiimahtude vähenemisest tingitud kahju (vt eespool viidatud kohtuotsused Comateb jt, punktid 29–32; Michailidis, punktid 34 ja 35, ning 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-147/91: Weber's Wine World jt, punktid 98 ja 99).
- 22 Samamoodi ei saa riik keelduda õigusvastase maksu tagastamise taotluse rahuldamisest põhjusel, et nimetatud maksusumma on teise sama suure õiguspärase maksu kaotamise tulemusel tasaarvestatud.
- 23 Kuigi õigusvastase maksu tagastamine ettevõtjale, kes on selle oma klientidele edasi kandnud, võib eespool nimetatud tingimustel tuua kaasa selle ettevõtja alusetu rikastumise, ei kehti see teiste maksude väidetava kaotamise puhul seoses Euroopa Liidu õigusega vastuolus oleva maksu kehtestamisega.
- 24 Maksude kaotamine on liikmesriigi valik maksuvaldkonnas ja see väljendab tema üldist majandus- ja sotsiaalpoliitikat. Sellisel valikul võib olla erinevaid tagajärgi, mis sõltumata võimalikest raskustest, mis kaasnevad selle tuvastamisega, kas ja millises ulatuses üks maks on puhtalt ja lihtsalt asendatud teisega, välistab selle, et õigusvastase maksu tagastamist sellises kontekstis käsitletaks alusetu rikastumise põhjustajana.
- 25 Seda järeldust ei sea kahtluse alla 26. juuni 1979. aasta kohtuotsus 177/78: McCarren (EKL 1979, lk 2161) ja 13. detsembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 222/82: Apple and Pear Development Council (EKL 1983, lk 4083). Isegi kui McCarreni kohtuotsuse

punktis 25 ja Apple and Pear Development Councili kohtuotsuse punktis 41 ei välis-  
tanud Euroopa Kohus seda, et siseriiklik kohus võiks siseriiklikku õigust kohaldades  
keelduda õigusvastase maksu tagastamisest muul põhjusel kui selle edasikandmine,  
kujutab alusetu maksu vahetu edasikandmine, nagu nähtub ka käesoleva kohtuotsuse  
punktist 20, ainsat erandit selliste maksude tagastamise õiguses, mis on sisse nõutud  
liidu õigust rikkudes.

- 26 Seega tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et alusetult makstud summade  
tagastamine võib kaasa tuua alusetu rikastumise üksnes siis, kui maksukohustuslase  
poolt õigusvastaselt maksudena tasutud summad, mis on liikmesriigis sisse nõutud  
liidu õigust rikkudes, on vahetult edasi kandunud ostjale. Järelikult on liidu õigusega  
vastuolus see, kui liikmesriik keeldub õigusvastase maksu tagastamisest põhjusel, et  
maksukohustuslase poolt õigusvastaselt tasutud summad tasaarvestati teiste sama-  
väärsete maksude kaotamisega, kuna sellist tasaarvestust ei saa liidu õiguse seis-  
kohalt käsitleda kui selle maksuga seotud alusetut rikastumist.
- 27 Võttes arvesse teisele ja kolmandale küsimusele antud vastust, ei ole esimesele ja nel-  
jandale küsimusele vaja vastata.

## **Kohtukulud**

- 28 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud  
kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik  
kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulused, välja arvatud poolte  
kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

**Liidu õigusnorme alusetult makstud summade tagastamise valdkonnas tuleb tõlgendada nii, et alusetult makstud summade tagastamine võib kaasa tuua alusetu rikastumise üksnes siis, kui maksukohustuslase poolt õigusvastaselt maksude-na tasutud summad, mis on liikmesriigis sisse nõutud liidu õigust rikkudes, on vahetult edasi kandunud ostjale. Järelikult on liidu õigusega vastuolus see, kui liikmesriik keeldub õigusvastase maksu tagastamisest põhjusel, et maksukohustuslase poolt õigusvastaselt tasutud summad tasaarvestati teiste samaväärsete maksude kaotamisega, kuna sellist tasaarvestust ei saa liidu õiguse seisukohalt käsitleda kui selle maksuga seotud alusetut rikastumist.**

Allkirjad