

EUROOPA KOHTU OTSUS

31. märts 1992*

Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 33 – Vahetu mõju – Käibemaks –
Tööturumaksu seadus

[...]

Kohtuasjas C-200/90,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Østre Landsreti esitatud eelotsusetaotlus, millega soovitakse nimetatud kohtus pooleliolevas menetluses järgmiste poolte vahel:

Dansk Denkavit ApS ja P. Poulsen Trading ApS,

keda toetab

Monsanto-Searle A/S

ja

Skatteministeriet,

saada eelotsust EMÜ asutamislepingu artiklite 9 jj ja artikli 95 ning nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikli 33 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS,

koosseisus: president O. Due, kodade esimehed R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse, kohtunikud G. F. Mancini, C. N. Kakouris, J. C. Mointinho de Almeida, G .C. Rodríguez Iglesias, M. Díez de Velasco, M. Zuleeg ja J. L. Murray,

kohtujurist: G. Tesauro,

kohtusekretär: vanemametnik H. A. Rühl,

* Kohtumenetluse keel: taani.

olles läbi vaadanud kirjalikud märkused, mille esitasid:

– Dansk Denkvit ApS, P. Poulsen Trading ApS ja Monsanto-Searle A/S, esindaja: advokaat K. Dyekjaer-Hansen, Kopenhaagen,

– Skatteministeriet, esindajad: advokaat M. Gregers Larsen, Kopenhaagen, ja õigusnõunik J. Molde,

– Portugali valitsus, esindajad: Euroopa ühenduste peadirektoraadi õigustalituse direktor L. Fernandes, käibemaksutalituse peadirektori asetäitja A. Correia ning käibemaksutalituse õigusnõunik T. Lemos,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: õigusnõunik J. F. Buhl,

kuulanud ära suuliseks menetluseks koostatud ettekande,

kuulanud 28. novembri 1991. aasta kohtuistungil ära Dansk Denkvit ApS-i, P. Poulsen Trading ApS-i ja Monsanto-Searle A/S-i, Skatteministerieti ja Euroopa Ühenduste Komisjoni suulised märkused,

kuulanud 30. jaanuari 1992. aasta kohtuistungil ära kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

Põhjendused

1. 20. juuni 1990. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. juulil 1990, esitas Østre Landsret EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Euroopa Kohtule neli eelotsuseküsimust EMÜ asutamislepingu artikli 9 jj ja artikli 95 ning nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamine – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1), edaspidi „nõukogu kuues direktiiv”) artikli 33 tõlgendamise kohta.

2. Need küsimused tekkisid kahe Taani äriühingu, Dansk Denkvit ApS (edaspidi „Dansk Denkvit”) ja P. Poulsen Trading ApS (edaspidi „Poulsen Trading”), ja Skatteministerieti (Taani rahandusministeerium) vahelises kohtumenetluses, mille esemeks on nimetatud äriühingute nõue neile 1988. ja 1989. aastal tööturumaksuna (edaspidi „maks”) tasutud summade tagasimaksmiseks.

3. Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest nähtub, et see maks kehtestati tööturumaksu käsitleva 18. detsembri 1987. aasta seadusega nr 840 (Lov om arbejdsmarkedets bidrag),

mis jõustus 1. jaanuaril 1988. Seadus järgis toleaeagset Taani valitsuse majanduspoliitikat, mille eesmärk oli majanduskasvu stimuleerimine ja tööhõive suurendamine. Ettevõtjate kulude vähendamiseks pidas Taani valitsus vajalikuks tuua teatud seni tööandja kanda olnud sotsiaalkulutused riikliku rahastamise alla. Vajalike eelarvevahendite saamiseks kavandas valitsus maksu kehtestamist, mis jääks Taani tarbijate kanda.

4. Nimetatud maks, mis 1. jaanuaril 1992 asendati samaväärse käibemaksutõusuga, kehtestati käibemaksukohustuslastest ettevõtjatele ja muudele ettevõtjatele, kes olid saanud kasu eespool nimetatud kulude katmisest riigi poolt. Maksumääraks kehtestati 2,5% iga ettevõtja läbimüügi ja osutatud teenuste kogukäibest konkreetsel ajavahemikul, millest arvatakse maha ettevõtte poolt sisseostetud kaubad ja teenused. Juhtudel, kus sellist meetodit ei saanud rakendada, nagu käibemaksukohustuslaste hulka mittekuuluvate ettevõtjate puhul, võeti maksu arvestamise aluseks antud ettevõtja poolt töötasudena tehtud väljamaksete kogusumma, mida suurendati 90% võrra. Lisaks ei maksustatud kaupade ja teenuste eksporti ja importi; viimasel juhul ei olnud impordiga tegelevatel ettevõtjatel õigust imporditud kaupade ja teenuste väärtust maha arvata esimese Taanis tehtud tehingu korral.

5. Põhikohtuasja hagejad Dansk Denkavit ja Poulsen Trading ostavad Madalmaadest kaupu ning müüvad neid edasi Taanis; esimene kaupleb loomasööda ja teine valjuhäälditega. Dansk Denkavit tasus Skatteministerietile 1988. ja 1989. aastal 811 470 Taani krooni ja Poulsen Trading tasus ministeeriumile samade aastate eest 745 756 Taani krooni kõnealust maksu. Mõlemad äriühingud esitasid siseriiklikule kohtule hagi, milles nad nõuavad maksu tühistamist ja korraldust, mis kohustaks Taani riiki hüvitama neile summad, mis hagejate väitel tasuti õigusliku aluseta. Oma nõude toetuseks väitsid nad eelkõige, et nimetatud maks oli nõukogu kuuenda direktiivi artikliga 33 keelatud käibemaks, ning teise võimalusena, et tegemist oli samaväärse toimega maksuga, mille keelavad EMÜ asutamislepingu artikkel 9 jj või, juhul kui viimatinimetatud sätted ei ole antud asjas kohaldatavad, asutamislepingu artikliga 95 keelatud diskrimineeriva riigimaksuga.

6. Østre Landsret leidis, et kohtuasja tulemus sõltub eespool nimetatud sätete tõlgendamisest ning ta peatas oma 20. juuni 1990. aasta otsusega menetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuseküsimused:

„1. Kas 17. mai 1977. aasta nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artiklit 33 tuleb tõlgendada selliselt, et see keelab liikmesriigil nõuda järgmiste omadustega maksu:

– Maksu tasutakse nii käibemaksuga maksustatava tegevuse kui ka muu ettevõtlustegevuse pealt, mis on seotud tasu eest kaupade ja teenuste pakkumisega, ning

seda arvutatakse seaduses ettenähtud kriteeriumite alusel, mis ei jäta maksuametnikele diskretsiooni ning ei tee vahet kodumaal toodetud ja imporditud kaupadel.

– Käbemaksukohustuslastest ettevõtjatele rakendatakse samasugust arvestusalust kui käibemaksu puhul, sest sarnaselt käibemaksule võetakse maksu protsendina ettevõtja müügituludest (välja arvatud eksport), millelt on maha arvatud kulutused ostetud kaupadele, millelt on maks juba eelnevalt tasutud.

– Erinevalt käibemaksusüsteemist ei tasuta maksu importimisel, kuid maksu tasutakse imporditud kaupade kogu müügihinnalt esimese müügi korral siseriikliku ettevõtja poolt.

– Erinevalt käibemaksust ei pea seda maksu arvetel eraldi ära märkima.

– Tolliametile kantakse maks üle samade põhimõtete alusel kui käibemaks ning tolliamet teeb negatiivse arvestusaluse korral tagasimaksud.

– Maksu võetakse paralleelselt kehtiva käibemaksusüsteemiga, sest see ei asenda täielikult ega osaliselt kehtiva käibemaksuseadustiku alusel makstavat käibemaksu ning maks sisaldub selles hinnas, millelt käibemaksu arvutatakse.

2. Kas esimeses küsimuses nimetatud omadustega riikliku maksu puhul loob nimetatud direktiivi artikkel 33 üksikisikutele õigusi, mida siseriiklik kohus on kohustatud kaitsma?

3. Juhul kui esimese või teise küsimuse vastus või mõlema vastus on eitav, siis kas tollimaksudega samaväärse toimega maksude keeldu EMÜ asutamislepingu artiklite 9 jj tähenduses tuleb tõlgendada selliselt, et esimeses küsimuses kirjeldatud maksuskeem rikub imporditud kaupade puhul seda keeldu, sest maksu arvestatakse käibemaksukohustuslasest ettevõtja puhul samadel alustel kui ka käibemaksu, ilma imporditud kaupade väärtust maha arvamata?

4. Kui kolmanda küsimuse vastus on eitav, siis kas EMÜ asutamislepingu artiklit 95 tuleb tõlgendada selliselt, et maksuskeem rikub – eelkõige kolmandas küsimuses nimetatud asjaolude tõttu – selles sättes sisalduvat diskrimineeriva siseriikliku maksustamise keeldu?”

7. Täpsemad andmed põhikohtuasja faktiliste asjaolude kohta, Taani maksu täpne kirjeldus ning Euroopa Kohtule esitatud kirjalike märkuste kokkuvõte on esitatud suuliseks menetluseks koostatud ettekandes ning edaspidi mainitakse või käsitletakse neid niivõrd, kui see on vajalik Euroopa Kohtu põhjenduste selgitamiseks.

1. küsimus

8. Oma esimese küsimusega soovib Østre Landsret sisuliselt teada saada, kas nõukogu kuuenda direktiivi artikkel 33 keelab sellise maksu kehtestamise ja säilitamise, mida:

- tasutakse käibemaksuga maksustatavatel tegevustel ja muudelt tööstus- või kaubandustegevustel, mille sisuks on tasu eest teenuste pakkumine;
- arvestatakse käibemaksukohustuslastest ettevõtjate puhul samadel arvestuslikel alustel nagu käibemaksu, see tähendab protsendina müügi mahust pärast sisendite mahaarvamist;
- erinevalt käibemaksust ei tasuta importimisel, vaid võetakse imporditud kaupade täishinnalt esimese müügi korral kõnealuses liikmesriigis;
- erinevalt käibemaksust ei pea arvetel eraldi kajastama; ning
- võetakse paralleelselt käibemaksuga.

9. Sellele küsimusele vastates tuleb algatuseks märkida, et nõukogu kuuenda direktiivi artiklis 33 sätestatakse järgmist:

„Ilma et see piiraks ühenduse teiste sätete kohaldamist, ei takista käesoleva direktiivi sätted liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, kihlvedudele ja hasartmängudele, aktsiise, maksumärke ja üldiselt mis tahes makse, tollimakse või lõive, mis ei ole käsitatavad kumuleerivate käibemaksudena.”

10. Nagu Euroopa Kohus on eelnevalt korduvalt märkinud, kaasa arvatud 3. märtsi 1988. aasta otsuses kohtuasjas 252/86: Bergandi, EKL 1988, lk 1343, punktid 10 ja 11, ning 13. juuli 1989. aasta otsuses liidetud kohtuasjades 93/88 ja 94/88: Wisselink, EKL 1989, lk 2671, punktid 13 ja 14, keelab säte oma sõnastuses liikmesriikidel selliste maksude, tollimaksude ja lõivude kehtestamise või säilitamise, mis on käsitatavad käibemaksudena. Seega peab esimesele küsimusele vastamiseks esmalt kindlaks tegema, millised on käibemaksu omadused, ning kas sellist maksu, nagu kõnealune Taani maks, tuleb käsitada käibemaksuna.

11. Esiteks tuleb „käibemaksu” mõistega seoses märkida, et nagu Euroopa Kohus sedastas eelpool nimetatud otsustes ja 27. novembri 1985. aasta otsuses kohtuasjas 295/84: Rousseau Wilmont, EKL 1985, lk 3759, punkt 16, on artikli 33 eesmärk ennetada ühtse käibemaksusüsteemi toimimise takistamist läbi käibemaksuga võrreldavate maksude, tollimaksude ja lõivude kehtestamise kaupade ja teenuste liikumisele. Makse, tollimakse ja lõive tuleb igal juhul käsitada kaupade ja teenuste liikumisel tasutava käibemaksuga võrreldava maksuna, kui neil on peamised käibemaksu omadused. Nagu Euroopa Kohus eelpool nimetatud kohtuotsustes märkis, on need omadused järgmised: käibemaksuga maksustatakse üldjuhul kaupade ja teenustega seonduvaid tehinguid; see on proportsionaalne nende kaupade ja teenuste hinnaga; maksu arvestatakse igas tootmis- ja

turustamisprotsessi etapis; ning, lõpetuseks, maksustatakse kaupade ja teenuse lisandväärtust, sest tehingult tasutav maks arvutatakse pärast eelnenud tehingu pealt tasutud maksu mahaarvamist.

12. Teiseks tuleb kaaluda, kas sellisel maksul, nagu kõnealune Taani maks, on olulised käibemaksu tunnused ja kas sellest tulenevalt peab seda käsitama käibemaksuna. Siinkohal tuleb märkida, et sarnaselt käibemaksule kuulus maksustamisele käibemaksuga maksustatav või mittemaksustav kaubandus- ja tööstustegevus, mille sisuks oli tasu eest kaupade ja teenuste pakkumine; maksu võeti igal tootmis- ja turustusetapil; maksu arvestati käibemaksukohuslastest ettevõtjate puhul protsendina müüdüd kaupade ja pakutud teenuste väärtuselt kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul pärast kaupade ja teenuste soetusmaksumuse mahaarvamist.

13. Tuleb tõdeda, nagu ka Taani valitsus rõhutas, et maks erines mitmes aspektis käibemaksust. Esiteks maksustati sellega ka mittekäibemaksukohustuslastest ettevõtjaid, mille puhul maksu arvestamise aluseks – kui ei olnud võimalik rakendada käibemaksukohuslasest ettevõtjatele rakendatavat meetodit – võeti ettevõtte poolt töötasudena välja makstud kogusumma, mida suurendati 90% võrra. Teiseks, maksustamisele ei kuulunud import ning impordiga tegelevatel ettevõtjatel ei olnud lubatud maksu arvestusaluse summast maha arvata imporditud kaupade ja teenuste väärtust. Lõpetuseks käsitati maksu kaupade ja teenuste hinna osana ning seetõttu seda arvetele eraldi ei märgitud.

14. Et maksu saaks käsitleda käibemaksuna, ei pea see siiski kõikides aspektides käibemaksuga sarnanema; piisab, kui sellel on peamised käibemaksu tunnused. Käesoleval juhul ei mõjuta mainitud erinevused sellise maksu olemust, nagu kõnealune Taani maks, mis kõigis peamistes aspektides meenutas käibemaksu. Sellest järeldub, et nimetatud erinevustest hoolimata säilitas maks siiski käibemaksu olemuse.

15. Seepärast tuleb 1. küsimusele vastata, et nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikkel 33 välistab sellise maksu kehtestamise või säilitamise, mida:

- tasutakse nii käibemaksuga maksustatavatelt ettevõtlustegevustelt kui ka teistelt tööstus- või kaubandustegevustelt, mille sisuks on tasu eest teenuste pakkumine;
- käibemaksukohuslastest ettevõtte puhul arvestatakse samal alusel kui käibemaksu, ehk protsendina müügiimahust pärast soetusmaksumuse mahaarvamist;
- erinevalt käibemaksust ei tasuta importimisel, vaid tasutakse imporditud kaupade täishinnalt esimese müügi korral antud liikmesriigis;

- erinevalt käibemaksust ei pea arvetel eraldi märkima; ja
- võetakse paralleelselt käibemaksuga.

2. küsimus

16. Seoses teise küsimusega, mis käsitleb siseriiklikus kohtus artiklile 33 tuginemist, väitis Taani valitsus, et nimetatud säte on puhtalt protseduuriline ja lisati nõukogu kuuendasse direktiivi üksnes ühenduste huvides. Ta märkis kohtuistungil, et vahetult kohaldatavad peaksid olema üksnes olulise kaaluga õigusaktid, mille eesmärgiks on isikute huvide kaitse, ning käesoleval juhul ei ole need tingimused täidetud.

17. Sellega seoses piisab, kui märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast lähtuvalt võivad üksikisikud siseriiklikus kohtus tugineda direktiivi sättele, kui see on selge, täpne ja tingimusteta, ning et reegel artiklis 33, mis keelab liikmesriikidel käibemaksudena käsitatavate maksude, tollimaksude ja lõivude kehtestamise või säilitamise, vastab neile tingimustele.

18. Sellest tulenevalt tuleb 2. küsimusele vastata, et nõukogu kuuenda direktiivi artikkel 33 loob üksikisikutele õigusi, mida siseriiklikud kohtud on kohustatud kaitsma.

3. ja 4. küsimus

19. Arvestades 1. ja 2. küsimuse vastust ei ole 3. ja 4. küsimusele vaja vastata.

Käeoleva kohtuotsuse ajaline kehtivus

20. Taani valitsus, viidates 8. aprilli 1976. aasta otsusele kohtuasjas 43/75: Defrenne, EKL 1976, lk 455, 2. veebruari 1988. aasta otsusele kohtuasjas 24/86: Blaizot, EKL 1988, lk 379 ja 17. mai 1990. aasta otsusele kohtuasjas C-262/88: Barber, EKL 1990, lk I-1889, on palunud Euroopa Kohtul piirata oma otsuse ajalist kehtivust, juhul kui otsuse kohaselt on maks vastuolus ühenduse õigusega. Taani valitsus põhjendas oma palvet erakordselt tõsiste tagajärgedega, mida selline otsus tooks kaasa Taani riigi finantsolukorrale ja kohtusüsteemile. Ta selgitas kohtuistungil, et vaidlusaluse maksuna koguti 7 miljardit eküüd ehk 4% Taani kõnealuse ajavahemiku maksutuludest. Kasvõi osa 150 000 kuni 200 000 maksukohustuslase poolt esitatud tagasimaksenõuete läbivaatamine – kusjuures maks kanti ka edasi tarbijatele – viiks Taani kohtusüsteemi kriisi. Lisaks väitis Taani valitsus, et Euroopa Kohtu tollaegsest praktikast lähtudes oli valitsusel põhjust arvata, et põhikohtuasjas vaidluse all olev maks ei takistanud ühise käibemaksusüsteemi toimimist ja ei olnud seega artikli 33 alusel keelatud.

21. Siinkohal peab märkima, et Taani valitsus ei ole tõendanud, et vaidlusaluse maksu kehtestamise ajal oleks saanud ühenduse õigust mõistlikult tõlgendada sellist maksu

lubavana. Artiklis 33 sisalduv käibemaksude keeld on selles sättes väga selgelt sõnastatud. Nimetatud keelu ulatuse sedastas Euroopa Kohus juba eespool nimetatud kohtuotsuses *Rousseau Wilmont*, milles ta leidis, et artikkel 33 „eesmärk on takistada ühise käibemaksusüsteemi toimimise häirimist liikmesriigi maksudega, mida kohaldatakse kaupade ja teenuste liikumisele ja võetakse kaubandustehingutelt sarnaselt käibemaksuga” (punkt 16). Sellest järeldub, et maksu, mis kuulub tasumisele paralleelselt käibemaksuga ja millel on käibemaksu peamised tunnused, mis on nimetatud *Rousseau Wilmonti* kohtuotsuse punktis 15, võetakse kaubandustehingutelt sarnaselt käibemaksuga ja seega takistab see ühise käibemaksusüsteemi toimimist.

22. Lisaks juhtis Euroopa Komisjon, kellele Taani valitsus teatas oma kavast 1987. aasta novembris, juba 29. jaanuaril 1988 – vaid mõni nädal pärast maksu kehtestamist – valitsuse tähelepanu probleemidele, mida selline maks võib artikli 33 seisukohalt kaasa tuua.

23. Seepärast ei ole antud olukorras kohane käesoleva kohtuotsuse ajalist kehtivust piirata.

Kohtukulud

24. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Portugali valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes,

EUROOPA KOHUS

vastuseks Østre Landsreti 20. juuni 1990. aasta otsusega esitatud eelotsuseküsimustele otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikkel 33 välistab sellise maksu kehtestamise või säilitamise, mida:

– tasutakse nii käibemaksuga maksustatavatelt ettevõtlustegevustelt kui ka teistelt tööstus- või kaubandustegevustelt, mille sisuks on tasu eest teenuste pakkumine;

– käibemaksukohuslastest ettevõtja puhul arvestatakse samal alusel kui käibemaksu, ehk protsendina müüginahust pärast soetusmaksumuse mahaarvamist;

– erinevalt käibemaksust ei tasuta importimisel, vaid tasutakse imporditud kaupade täishinnalt esimese müügi korral antud liikmesriigis;

– erinevalt käibemaksust ei pea arvetel eraldi märkima; ja

– võetakse paralleelselt käibemaksuga.

2. Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ artikkel 33 loob isikute kasuks õigusi, mida siseriiklikud kohtud on kohustatud kaitsma.

Due

Joliet

Schockweiler

Grévisse

Mancini

Kakouris

Moitinho de Almeida

Rodriguez Iglesias

Diez de Velasco

Zuleeg

Murray

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 31. märtsil 1992 Luxembourgis.

Kohtusekretär

President

J.G.Giraud

O.Due