

EUROOPA KOHTU OTSUS

27. veebruar 1980*

[...]

Kangete alkoholsete jookide maksustamissüsteem

[...]

1. Maksusätted – Riigimaksud – Eristava maksustamise süsteem – Lubatavus – Tingimused

(EMÜ asutamislepingu artikkel 95)

2. Maksusätted – Riigimaksud – Ühenduse õigusega vastuolus olevad maksud – Liikmesriikide kohustused

(EMÜ asutamislepingu artikkel 95)

3. Ühenduse õigus – Vahetu mõju – Individuaalsed õigused – Õiguste kaitse siseriiklikes kohtutes – Koostööpõhimõte

(EMÜ asutamislepingu artikkel 5)

4. Maksusätted – Riigimaksud – Ühenduse õigusega vastuolus olevad maksud – Hüvitamine liikmesriikide poolt – Eeskirjad – Siseriikliku õiguse kohaldamine – Tingimused – Maksukoormuse edasinhkumine või importija kannatatava kahju arvestamine – Lubatavus

(EMÜ asutamislepingu artikkel 95)

[...]

Kohtuasjas 68/79,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 aluse Østre Landsreti (pädev apellatsioonikohus Ida-Taanis) esitatud taotlus, millega soovitakse saada nimetatud kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

Hans Just I/S, alkoholsete jookide tootmis-ja impordiettevõtte, asukoht Kopenhaagen,

ja

Taani maksu- ja aktsiisiministerium,

eelotsust EMÜ asutamislepingu artikli 95 tõlgendamise kohta seoses Taani 4. aprilli 1978. aasta seadusega, mis käsitleb kangete alkoholsete jookide aktsiisimakse,

* Kohtumenetluse keel: taani.

EUROOPA KOHUS,

koosseisus: president H. Kutscher, kodade esimehed A. O'Keeffe ja A. Touffait, kohtunikud J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, G. Bosco, T. Koopmans ja O. Due,

kohtujurist: G. Reischl,

kohtusekretär: A. Van Houtte,

on teinud järgmise

otsuse

[...]

1. Oma 26. märtsi 1979. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse sama aasta 26. aprillil, esitas Kopenhaageni Østre Landsret Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel eelotsuse küsimused EMÜ asutamislepingu artikli 95 tõlgendamise kohta, et esiteks hinnata, kas 4. aprilli 1978. aasta konsolideeritud seadusega nr 151, mis käsitles kangete alkoholsete jookide aktsiisimakse, kehtestatud erinev maksustamine sobib selle sättega kokku, ning teiseks otsustada, mil määral maksumaksja, kes on sunnitud maksuma makse, mille võtmisega on rikutud ühenduse õigust, võib nõuda võetud maksude hüvitamist.

2. Konsolideeritud seaduse nr 151 artikli 2 järgi, millele eelotsuse taotluse esitanud kohus viitas, on määratud kindlaks järgmised aktsiisimaksud:

1) akvaviidi ja *snaps*'i puhul (tooted, mida edaspidi nimetatakse mõlemat "akvaviit", kuna need kaks väljendit on sünonüümsed) 167,50 DKR ühe puhta etüülalkoholi liitri kohta ja

2) "teiste toodete" puhul, 257,15 DKR ühe puhta etüülalkoholi liitri kohta.

3. Vastavalt sama seaduse artiklile 3 määratletakse tooteid, mille maksumäär on kindlaks määratud artikli 2 punktis 1, kui "neutraalsest alkoholist valmistatud tooteid, mille koostises on aromaatsed taimeessentsid" ning lisaks sellele kui tooteid, "millel puuduvad džinni, viina, geneveri, *wacholder*'i või teiste taoliste toodete omadused, samuti likööri, punši, bitteri või aniisiga piiritusjooגי, rummi, puuviljaviina ja muude kangete alkoholsete jookide omadused, millele iseloomulik maitse tuleb destilleerimis- või laagerdumisprotsessist".

4. Eelotsuse taotlusest ilmneb, et äriühing Hans Just, põhikohtuasja hageja, impordib veini ja kangeid alkoholseid jooke ning peale selle ka toodab alkoholseid jooke. Tooteid, mida maksustatakse nagu akvaviiti, turustab ta ainult vähesel määral ja müüb seevastu suures koguses muid kangeid alkoholseid jooke. Oma tollile saadetud kuaruandes 1978. aasta juuni kohta deklareeris hageja imporditud alkoholsete jookide partii, et neile saaks kohaldada aktsiisi. Väikese osa sellest kogusest moodustas akvaviit, mida maksustati 167,50 DKR ühe liitri puhta etüülalkoholi kohta, suurema osa moodustasid muud kanged alkohoolsed joogid kui akvaviit, mida maksustati määraga 257,15 DKR ühe liitri puhta etüülalkoholi kohta.

5. Kui hageja esitas tollile nende maksude aruande, väitis ta, et kangete alkoholsete jookide pealt, mis pole akvaviit, ei tohiks maksu võtta muu määra kui akvaviidile kohaldatava määra alusel. Toll teatas hagejale, et kui nõutavaid makse ei tasuta kogu ulatuses, nõutakse nad vastavalt seadusele arestimise teel sisse, ilma et see piiraks võimalust kõrvaldada äriühing vajadusel tolliregistrist. Selle tulemusel tasus hageja maksud kogu ulatuses, kuid protestides ning jättes endale õiguse nõuda kahe maksumäära vahe hüvitamist. Seejärel esitas hageja praegu Østre Landsretis poolleioleva hagi, väites, et muude imporditud kangete alkoholsete jookide kui akvaviit maksustamine kõrgema määraga kui akvaviidile kohaldatav määr on vastuolus asutamislepingu artikliga 95. Seega palus ta nende summade hüvitamist, mille kohta ta arvab, et teda sunniti neid maksuma ühenduse õigusnorme rikkudes.

6. Siseriiklik kohus, võttes arvesse, et komisjon oli esitanud Taani Kuningriigi vastu liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi 171/78, mis puudutab kõnealuse riigi õigusaktide vastavust asutamislepingule, otsustas kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule rea eelotsuse küsimusi, millest kolm esimest käsitlevad vaidlusesemeks oleva maksustamissüsteemi kokkusobivust artikliga 95 ning neljas puudutab võetud maksude võimalikku hüvitamist.

Vaidlustatud maksustamissüsteemi kokkusobivus artikliga 95 (küsimused 1, 2 ja 3)

7. Kolm esimest küsimust on sõnastatud järgmiselt:

Küsimus 1 A

Kas ühenduse õigusega on vastuolus, kui siseriiklik maksustamissüsteem näeb akvaviidile ja *snaps*'ile ette teistsugused maksumäärad kui teistele kangetele alkoholsetele jookidele, võttes arvesse, et

A) siseriiklik õigusakt eristab kaht kangete alkoholsete jookide kategooriat definitsiooni alusel, mis lähtub nii nende toorainest ja ekstraktidest, mida nad sisaldavad, alkoholisisaldusest kui ka neile iseloomulikest maitseomadustest,

B) seaduses kehtestatud eristus kahe kategooria vahel ei põhine kodumaiste ja importtoodete eristamisel ega võta ka nende kahe maksuklassi sees arvesse kaupade päritolu?

Küsimus 1 B

Kas asjaolu, et kui vaadelda maksukoormust suhtes toote tootmiskuludega, on see vähem maksustatud kangete alkoholsete jookide kategooria (akvaviit ja *snaps*) puhul sama, mis kõrgemasse maksukategooriasse kuuluvatele kangetele alkoholsetele jookidele (muud kanged alkohoolsed joogid kui akvaviit) langev koormus, võib kuidagi mõjutada küsimusele 1 A antavat vastust?

Küsimus 2

Kui eeldada, et esimeses küsimuses puudutatud eri määrade olemasolu ei ole ühenduse õigusnormidega vastuolus, kas ühenduse õigus esitab siis teatavaid tingimusi nende määrade kohaldamisele imporditud toodetele; täpsemalt:

A) kas imporditud kangeid alkohoolseid jooke tuleb maksustada sama määraga kui samasuguseid kodumaiseid tooteid või nende puudumisel selliseid kodumaiseid tooteid, mis on nendega kõige sarnasemad?

B) kas kõiki imporditud kangeid alkohoolseid jooke tuleb maksustada madalama maksumääraga, isegi kui kodumaiseid "muid kangeid alkohoolseid jooke kui akvaviit" maksustatakse kõrgema maksumääraga?

Küsimus 3

A) Kui eeldada seevastu, et eristav maksustamine on ühenduse õigusega vastuolus, millised on siis kriteeriumid, mille abil saaks kohaldatava määra kindlaks määrata?

B) Kas artiklile 95 võivad tugineda (ka) Taani tootjad või ainult importijad?

8. Seadusesätteid, mille kohaldamine on Østre Landsretile esitatud vaidluse aluseks, andsid põhjust liikmesriigi kohustuste rikkumise hagiks, mille komisjon esitas EMÜ asutamislepingu artikli 169 alusel ning mida käsitletakse menetluses 171/78. Põhiosas on selle hagi raames vaadeldavad õigusküsimused samasugused, nagu Østre Landsreti kolmes esimeses küsimuses esile tõstetud õigusküsimused.

9. Tänapäevase kohtuotsusega tunnistas Euroopa Kohus, et kangete alkohoolsete jookide erineva maksustamisega, nagu näeb ette kõnealune seadus, on Taani Kuningriik rikkunud teistest liikmesriikidest imporditavate toodete osas EMÜ asutamislepingu artiklist 95 tulenevaid kohustusi. Järelikult piisab selles osas viitamisest kohtuasjas 171/78 tehtud kohtuotsusele, mille tekst on käesolevale kohtuotsusele lisatud. Võttes arvesse nimetatud otsuses toodud põhjendusi, tuleb siseriikliku kohtu esitatud küsimustele vastata järgmiselt.

10. Esimeses küsimuses viidatakse mitmesugustele Taani maksuõiguse tunnusjoontele, et saada Euroopa Kohtult vastus küsimusele, kas selline maksustamissüsteem sobib kokku ühenduse õiguse nõuetega. Oma kohtuotsuses 171/78 vaatles Euroopa Kohus selle süsteemi iseärasusi, jõudes järeldusele, et see diskrimineerib määramata hulka imporditud tooteid või tooteid, mida võidakse Taanisse importida, ning et peale selle võimaldab see kodumaise akvaviiditoodangu kaitset.

11. Euroopa Kohus ei välistanud siiski, et põhimõtteliselt on siseriikliku maksuõiguse tehtav eristus eri alkohoolsete jookide vahel võimalik, kui sellist eristust ei kasutata diskrimineerimiseks maksustamisel või kodumaistele toodetele kaitse pakumiseks. Ta tunnistas, et Taani õiguses kehtestatud eristus akvaviidi ja kõigi muude alkohoolsete jookide vahel on olemuselt diskrimineeriv ja kaitsev.

12. Niisiis tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuigi asutamisleping ei välista põhimõtteliselt võimalust eri alkoholitooteid eristada, ei tohi sellist eristamist kasutada diskrimineerimiseks maksustamisel või kodumaise toodangu isegi kaudseks kaitsmiseks. Maksustamissüsteem, millesse kuulub eelise andmine ühele tootele - mis moodustab

kõige suurema osa kodumaisest toodangust -, välistades kõik teised, sarnased või sellega konkureerivad importtooted, on ühenduse õigusega vastuolus.

13. Teine ja kolmas küsimus kujutavad endast üksteise alternatiive. Võttes arvesse esimesele küsimusele antud vastust, tuleb seisukoht võtta ainult kolmanda kohta. See küsimus on kahes osas.

14. Esiteks küsitakse, millist maksumäära tuleks kohaldada importtoodetele, kui eristavat maksustamissüsteemi peetakse ühenduse õigusega vastuolus olevaks. Praeguses olukorras, kus ühenduse õigus ei piira liikmesriikide vabadust kõnealuste maksumäärade kehtestamisel, tuleneb artiklist 95, et importtoodetele tuleb kehtestada selline määr, mis kaotaks asutamislepinguga keelatud diskrimineerimise või kaitsva mõju.

15. Kolmanda küsimuse teises osas küsitakse, kas artiklist 95 tulenevaid õigusi võivad nõuda ainult importijad või saavad sellest sättest kasu ka Taani tootjad. See küsimus esitati põhjusel, et teatavat osa kodumaisest kangete alkohoolsete jookide toodangust maksustatakse kõrgema maksumääraga, nagu täpsustati ka kohtuotsuse 171/78 põhjenduses. Kuna artikkel 95 viitab selgelt "teiste liikmesriikide toodetele", ei saa kõnealuse liikmesriigi tootjad sellest sättest tulenevatele õigustele tugineda.

16. Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et juhul kui siseriiklik maksustamissüsteem osutub ühenduse õigusega vastuolus olevaks, peab asjaomane liikmesriik võimaldama importtoodetele niisuguse maksumäära, et kaoks asutamislepinguga keelatud diskrimineerimine või kaitsev mõju. Selle tagab asutamislepingu artikkel 95 üksnes teistest liikmesriikidest imporditud toodetele.

Maksude hüvitamine, mille võtmisel on rikutud ühenduse õigust (küsimus 4)

17. Østre Landsreti neljas küsimus on sõnastatud järgmiselt:

Kas ühenduse õiguses on eeskirju, mida võib kohaldada maksude hüvitamiseks, mille võtmisel on rikutud artiklit 95? Kas selle puhul on oluline, et ettevõtja tõendaks, et ta on kahju kannatanud?

18. Põhikohtuasja hageja väidab selles osas, et pika aja vältel, eeldades, et Taani õigusnormid vastavad ühenduse õigusele, tasus ta heas usus ja täies usalduses imporditud alkoholi pealt maksud. Alles 1978. aastal, kui ta sai teadlikuks, et Taani õigusnormid võivad olla ühenduse õigusega vastuolus, esitas ta kaebuse. Kuna teda ähvardas vara arestimine ja kande kustutamine tolliameti registrist, leidis ta, et on sunnitud tasuma nõutud maksud, et seejärel nõuda nende tagastamist kohtu teel. Ta nõustub, et seda tagasinõudmist tuleb hinnata siseriikliku õiguse kontekstis, kuid meenutab, et Euroopa Kohtu praktika järgi (16. detsembri 1976. aasta kohtuotsustes *Rewe* ja *Comet*), ei tohiks nende sätete kohaldamine muuta praktikas võimatuks õiguste teostamist, mida siseriiklikud kohtud peavad kaitsma.

19. Hageja väitel on liikmesriikidel kohustus tagada õigustatud isikutele õiguskaitse, mis tuleneb ühenduse õiguse sätete otsesest mõjust. Kõige korrektsem lahendus seisneks selles, et sellisel juhul, nagu käesolev kohtuasi, tunnustataks lihtsalt õigust tagastamisele. Taani õigusnormid, mis puudutavad ebaseaduslikult võetud maksude tagastamist, on aga ebaselged. Praeguse kohtupraktika seisukohalt tuleks oodata, et Taani kohus ei rahulda tagastamistaotlust, kui ta jõuab järeldusele, et õigusvastaselt võetud maksu puhul võib

oletada, et selle koormuse kandis tegelikult tarbija. Mis puutub küsimusse, kas isik, keda sunniti ebaseaduslikult maksu maksma, peaks esitama tõendi kahju kohta, märgib hageja, et mida suurem on erinevus kahe tootekategooria hinna vahel, seda raskem on kallist toodet müüa. Igal juhul oli 6. septembri 1977. aasta seaduse nr 437 mõjul 7. septembril 1977. toimunud kangete alkoholsete jookide maksumäära tõstmise tulemus, et muude alkoholsete jookide kui akvaviit läbimüük langes; see läbimüügi langus ei põhjendanud ainult äriühingu tulu tõsist vähenemist, vaid tõi kaasa ka vajaduse vähendada töötajate arvu. Muude kangete alkoholsete jookide kui akvaviidi läbimüügi langus tabas samal viisil kogu seda tööstusharu Taanis.

20. Taani valitsus tunnistab, et põhimõtteliselt toob ühenduse õiguse otsese mõju pakutav kaitse kaasa maksumaksjate õiguse nõuda maksude tagastamist, mille võtmisel on rikutud ühenduse õigust. Ta leiab, et see tagastamine peaks toimuma vastavalt siseriiklikele õigusnormidele, eeldusel, et need ei tohi siiski takistada ühenduse õiguse otsesest mõju, ning et nende kehtestatud eeskirjad ei tohi olla vähem soodsad kui riigisiseseid hagnosisid reguleerivad eeskirjad. Taani õiguse järgi on ekslikult ja alusetult makstud maksude tagastamise eeskirjade nurgakiviks rikastumiskriteerium. Sellest vaatenurgast märgib Taani valitsus, et põhikohtuasja hageja müüs oma tooteid pärast maksude tasumist tavalise hinnaga, nii et äriühing on katnud lisaks omahinnale ka vaidlustatud maksusumma, lisades sellele normaalse kasumimarginaali. Niisiis on maksud tegelikult jäänud tarbijate maksta ja hageja ei ole järelkult kandnud mingit kahju. Seega kujutaks maksude tagastamine endast tema jaoks alusetut rikastumist. Kui tagastus antaks ettevõttele, mis tegelikult on toiminud kõigest maksude kogumise instantsina, võiks riik leida end lõpuks olukorrast, kus talle esitavad nõudeid need, kes lõppkokkuvõttes on maksukoormust kandnud, nii et ta peaks sama summa kaks korda hüvitama.

21. Taani valitsus rõhutab peale selle rahalisi tagajärgi, mille võib Taani riigi jaoks kaasa tuua kohustus võetud maksud lihtsalt tagastada sel määral, mil määral neid loetakse ühenduse õigusega vastuolus olevaks. Imporditavate kangete alkoholsete jookide ja akvaviidi maksude vahe annab aastas umbes 200 miljoni kroonise sissetuleku; kuna tagastamisõiguse aegumistähtaeg on viis aastat, võiks Taani riik sattuda olukorda, kus talle esitatakse tagastamisnõudeid kokku ligikaudu miljardi krooni ulatuses.

22. Riiklikes süsteemide võrdlemisel selgub, et ebaseaduslikult nõutud maksude vaidlustamise või alusetult makstud maksude tagastamise probleemi on eri liikmesriikides lahendatud erinevalt ning isegi ühe riigi piires eri maksude ja lõivude liikide puhul eri viisil. Mõnel juhul reguleerib selliseid vaidlustamisi või taotlusi seadus, mis määrab kindlad vorminõuded ja tähtajad nii maksuhaldurile esitatavate kaebuste kui kohtule esitatavate kaebuste puhuks. Just selliste õiguskaitsevahendite toimimist arvestades tunnistas Euroopa Kohus oma 16. detsembri 1976. aasta kohtuotsustes *Rewe* ja *Comet* (vastavalt kohtuasi 33/76 ja kohtuasi 45/76, Euroopa Kohtu lahendid 1976, lk 1989 ja 2043), et ühenduse õigusega on kooskõlas, kui kehtestatakse mõistlikud aegumistähtajad õiguskindluse huvides, mis kaitseks korraga nii maksumaksjat kui asjaomast administratsiooni.

23. Teistel juhtudel tuleb alusetult makstud maksude hüvitamise hagid esitada tavalistele kohtutele, peamiselt alusetult tasutud summade tagastamise hagi kujul. Neid hagnosisid võib esitada pikema või lühema tähtaja jooksul, mõnel juhul üldkehtiva õiguse järgse aegumistähtaja jooksul, nii et asjaomased liikmesriigid võivad sattuda olukorda, kus neil

tuleb tegeleda suures koguses kuhjuvate kaebustega, kui on tuvastatud teatud siseriiklike maksusätete kokkusobimatus ühenduse õiguse nõuetega.

24. Käesoleval juhul Taani Kuningriigis kohaldatav süsteem kuulub sellesse viimasesse rühma, kuna selles riigis menetletakse alusetult makstud maksude tagastamist tavalistes kohtutes tagasinõudehagi kujul, mille aegumistähtaeg on viis aastat. Vastavalt Taani kohtupraktikale arvestavad kohtud selliste hagide puhul asjaolu, et alusetult makstud maksud võivad olla kaupade hinna sisse arvestatud ning jõuda majandusringluse järgmiste lülideni; samuti nähtub, et need kohtud võivad tagastatavate summade suuruse määramisel arvestada kahju, mida ebaseaduslik maks võib olla maksumaksja käibele tekitanud.

25. Juba mainitud 16. detsembri 1976. aasta kohtuotsustest *Rewe* ja *Comet* nähtub, et asutamislepingu artiklis 5 sõnastatud koostööpõhimõtte kohaldamisel on liikmesriikide kohtud kohustatud tagama õigustatud isikutele ühenduse õiguse sätete otsesest mõjust tuleneva õiguskaitse. Kui ühenduse õigusnormid alusetult võetud siseriiklike maksude tagastamise osas puuduvad, on iga liikmesriigi siseriikliku õiguskorra ülesanne määrata pädevad kohtud ja sätestada menetluseeskirjad kohtutele esitatavate hagide jaoks, mis on mõeldud ühenduse õiguse otsesest mõjust tulenevate õiguste kaitseks, eeldusel, et need eeskirjad ei tohi olla vähem soodsad kui sarnaseid riigisiseseid hagnosisid reguleerivad eeskirjad ning et mingil juhul ei tohi nende korraldus olla selline, et õiguste teostamine, mida siseriiklikud kohtud on kohustatud kaitsma, muutuks praktiliselt võimatuks.

26. Selles osas tuleb täpsustada, et ühenduse õiguskorraga tagatud õiguste kaitse selles valdkonnas ei nõua alusetult võetud maksude tagastamist tingimustel, mis tooksid kaasa õigustatud isikute alusetu rikastumise. Ühenduse vaatepunktist ei takista seega miski siseriiklikel kohtutel vastavalt siseriiklikule õigusele võtmast arvesse asjaolu, et alusetult võetud maksud võivad olla maksukohustuslasest ettevõtja hindade sisse arvestatud ning ostjate kanda jäänud. Ühenduse õiguse põhimõtetega on vastavuses ka see, kui kohtud, kellele tagasinõudetaotlused esitatakse, võtavad vastavalt oma siseriiklikule õigusele arvesse kahju, mida importija võib olla kandnud asjaolu tõttu, et diskrimineerivate või kaitsvate maksimeetmete mõju on vähendanud teistest liikmesriikidest pärit impordi mahtu.

27. Niisiis tuleb neljandale küsimusele vastata, et liikmesriigid on kohustatud hüvitama maksud, mille võtmisel on rikutud artiklit 95, vastavalt siseriikliku õiguse sätetele ja tingimuste juures, mis ei tohi olla vähem soodsad kui sarnaseid riigisiseseid hagnosisid reguleerivad eeskirjad ega tohi mingil juhul ühenduse õiguskorrast saadud õiguste teostamist praktiliselt võimatuks muuta; et ühenduse õigus ei välista, et tuleb arvesse võtta, et alusetult võetud maksude koormus võib olla langenud teistele ettevõtjatele või tarbijatele; viimaks, ühenduse õiguse põhimõtetega on vastavuses, kui vastavalt asjaomase riigi siseriiklikule õigusele võetakse vajadusel arvesse kahju, mida isik, kes oli sunnitud maksud maksma, on kandnud selle tõttu, et need maksud on avaldanud tema teistest liikmesriikidest pärit impordi mahule piiravat mõju.

Kohtukulud

Euroopa Kohtule märkusi esitanud Taani Kuningriigi valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulusid ei hüvitata.

