

Kohtuasi C-427/20

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

10. september 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Hamburg (Hamburgi maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

1. september 2020

Kaebaja:

Flexi Montagetechnik GmbH & Co. KG

Vastustaja:

Hauptzollamt Kiel

Finanzgericht Hamburg

Kohtumäärus

Kohtuasjas

Flexi Montagetechnik GmbH & Co. KG

[...] Bargtheide

– kaebaja –

[...]

versus

Hauptzollamt Kiel,

[...] Kiel

– vastustaja –

mis puudutab

tagasimakstud tollimaksult intressi maksmist

tegi Gemeinsamer Senat des Finanzgerichts Hamburg für die Länder Freie und Hansestadt Hamburg, Niedersachsen und Schleswig-Holsteini (Hamburgi maksukohus) 4. kolleegium (edaspidi „eelotsusetaotluse esitanud kohus“) 1. septembril 2020 [...]

[...] [lk 2]

järgmise kohtumääruse:

I. Menetlus peatatakse, kuni Euroopa Liidu Kohus (edaspidi „Euroopa Kohus“) on teinud eelotsuse.

II. Euroopa Kohtule esitatakse järgmine eelotsuse küsimus liidu institutsioonide õigusaktide tõlgendamise kohta:

Kas liidu õiguse rikkumisega, mis on Euroopa Kohtu poolt välja töötatud tingimus intressinõude esitamiseks liidu õiguse alusel, on tegemist ka olukorras, kus liikmesriigi asutus nõuab maksu sisse kehtivaid liidu õigusnorme rikkudes ja liikmesriigi kohus tuvastab kõnealuse liidu õigusnormide rikkumise?

[...] [lk 3]

Asjaolud

- 1 Pooltevahelise vaidluse ese on intressi maksmine maksusummalt, mille nõudis vastustajast Hauptzollamt (kesktollibüroo) kaebajalt sisse tagantjärele, kuid jõustunud kohtuotsuse alusel kaebajale siiski tagasi maksis.
- 2 Kaebaja importis Taiwanist koerte kaelarihmade valmistamiseks kasutatavaid karabiine. Vastustajast kesktollibüroo tegi maksukontrolli põhjal järelduse, et kõnealune kaup ei kuulu kombineeritud nomenklatuuri (KN) rubriiki 8308 (tollimaksu määr 2,7%), mida oli kaebaja kauba deklareerimisel kasutanud, vaid kuulub KNi rubriiki 7907 (tollimaksu määr 5%). Kahe maksuotsusega nõudis vastustajast kesktollibüroo maksu sisse tagantjärele, kaebaja tasus sisse nõutud maksusummad.
- 3 Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) tunnistas 20. juuni 2017. aasta otsusega [...] mõlemad maksuotsused kehtetuks põhjendusega, et imporditollimaksu tagantjärele sissenõudmine on õigusvastane, kuna kaup tuleb liigitada KNi rubriiki 8308; eelotsusetaotlust Euroopa Liidu Kohtule (edaspidi „Euroopa Kohus“) Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) ei esitanud.
- 4 Vastustajaks olev kesktollibüroo maksis tasutud dumpinguvastase tollimaksu kaebajale tagasi; kaebaja nõue maksta tasutud dumpinguvastaselt tollimaksult

intressi ajavahemiku eest, mis jääb kõnealuse maksu tasumise kuupäeva ja selle tagastamise kuupäeva vahele, jäeti siiski rahuldamata.

- 5 Pärast tulemusetut vaidemenetlust esitas kaebaja kaebuse. Kaebemenetluse käigus maksis vastustajast kesktollibüroo kaebajale menetluslikku intressi ajavahemiku eest, mis jääb maksuotsuste peale kaebuse esitamise kuupäeva (september 2014) ja kaebaja tasutud imporditollimaksu tagasimaksmise kuupäeva (oktoober 2017) vahele. Selles osas on kohtuasjas esitatud nõue rahuldatud. Pooled vaidlevad veel selle üle, kas kaebajal on õigus nõuda intressi ka ajavahemiku eest, mis jääb õigusvastaselt sisse nõutud imporditollimaksu tasumise kuupäeva [lk 4] (märts 2014) ja maksuotsuste peale kaebuse esitamise kuupäeva (september 2014) vahele. [lk 5]

Põhjendused

- 6 [...]
- 7 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peatab menetluse [...] ja esitab Euroopa Kohtule Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELTL) artikli 267 teise lõigu alusel resolutsioonis sõnastatud eelotsuse küsimuse, kuna ei ole selge, milline õiguslik hinnang tuleb kohtuasjale anda.

I. Õiguslik raamistik

- 8 Kohtuasja lahendamisel on määravad järgmised õigusnormid:

1. Riigisisised õigusnormid

- 9 **Maksudkorralduse seadustik** (Abgabenordnung, edaspidi „AO“) 1. oktoobril 2002 avaldatud redaktsioonis (*Bundesgesetzblatt I*, lk 3866):

§ 1 Kohaldamisala

(1) Käesolevat seadustikku kohaldatakse kõikide maksude suhtes, kaasa arvatud föderaalsete õigusaktidega või Euroopa Liidu õigusega sätestatud maksutagastused, kui neid haldab föderaalne või liidumaa maksuhaldur. Seadustikku kohaldatakse ainult juhul, kui liidu õiguses ei ole sätestatud teisiti.

[...]

(3) Käesoleva seadustiku sätteid kohaldatakse *mutatis mutandis* maksualaste kõrvalkohustuste suhtes, kui liidu õiguses ei ole sätestatud teisiti. [...]

§ 3 Maksud, maksualased kõrvalkohustused

(1) Maks on rahaline kohustus, mis ei ole vastusooritus konkreetse teenuse eest ja mida nõuab avalik-õiguslik maksuhaldur tulu saamise eesmärgil sisse kõigilt,

kelle puhul on täidetud seadusjärgne maksukohustuse teokoosseis; tulu saamine võib olla kõrvaleesmärk.

[...]

(3) Liidu tolliseadustiku artikli 5 punktides 20 ja 21 sätestatud impordi- ja eksporditollimaks on maks käesoleva seadustiku tähenduses. [...]

(4) Kõrvalkohustused on [...] intressid vastavalt §-dele 233–237, [...] intressid impordi- ja eksporditollimaksult liidu tolliseadustiku artikli 5 punktide 20 ja 21 tähenduses [...]. [lk 6]

§ 37 Maksudega seonduvad nõuded

(1) Maksudega seonduvad nõuded on maksunõue, maksusumma tagasimakse nõue, vastutusest tulenev nõue, maksualase kõrvalkohustuse nõue, lõike 2 kohane tagastusnõue ja eraldi maksuseadustes reguleeritud tagastusnõuded.

(2) Kui maks, maksusumma tagasimakse, vastutusest tuleneva nõude summa või maksualane kõrvalkohustus on tasutud või tagasi makstud alusetult, on isikul, kelle arvel makse tehti, õigus esitada makse saajale tagastusnõue makstud või tagasimakstud summa ulatuses. [...]

§ 233 Põhimõte

Maksudega seonduvatelt nõuetelt (§ 37) makstakse intressi ainult siis, kui see on seadusega ette nähtud. [...]

§ 236 Menetluslik intress

(1) Kui määratud maksusummat vähendatakse või maksutagastust võimaldatakse jõustunud kohtuotsusega või sellise otsuse alusel, tuleb tagasimakstavalt või hüvitatavalt summalt maksta intressi ajavahemiku eest, mis jääb kaebuse esitamise ja kõnealuse maksu tagastamise kuupäeva vahele, kui lõikes 3 ei ole sätestatud teisiti. [...]

2. Liidu õigusnormid

- 10 a) **Ühenduse tolliseadustik:** Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määrus (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307; hilisemate muudatustega):

Artikkel 241

Impordi- või eksporditollimaksu ning tollimaksu tasumisega kaasnenud krediidiintresside või viiviste tagasimakstavalt summalt ei pea pädevad asutused intressi maksuma. Intressi tuleb maksta, kui

- tagasimaksmise taotluse rahuldamise kohta tehtud otsust ei täideta kolme kuu jooksul arvestades selle tegemise kuupäevast;
- see on ette nähtud siseriiklike õigusaktidega.

[...]

- 11 **b) Liidu tolliseadustik:** Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määrus (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (ELT 2013, L 269, lk 1, hilisemate muudatustega):

Artikkel 116

1. Käesolevas jaos sätestatud tingimuste kohaselt tuleb impordi- või eksporditollimaksu summad tagasi maksta või neid vähendada järgmistel põhjustel:

a) enam määratud impordi- või eksporditollimaksu summad,

[...] [lk 7]

6. Tagasimakstavalt summalt ei pea asjaomane toll intressi maksuma.

[...]

II. Eelotsuse küsimuse asjakohasus

- 12 Liidu õigust arvestades on kaheldav, kas kaebaja saab nõuda intressi ka ajavahemiku eest, mis jääb vastustajast kesktollibüroo poolt õigusvastaselt sisse nõutud imporditollimaksu tasumise kuupäeva ja maksuotsuste peale kaebuse esitamise kuupäeva vahele. Sellisel intressinõudel puudub riigisiseses õiguses õiguslik alus. AO § 236 lõikele 1, mis võib ainukesena kõne alla tulla, ei saa kaebaja tugineda, kuna viidatud säte annab õiguse esitada intressinõuet vaid ajavahemiku eest, mis jääb kaebuse esitamise kuupäeva ja imporditollimaksu tagastamise kuupäeva vahele; kaebaja selle nõude on vastustajast kesktollibüroo pealegi juba täitnud. Kaebaja kaebuse rahuldamine sõltub järelikult sellest, kas kaebaja saab intressinõude esitamisel tugineda Euroopa Kohtu poolt välja töötatud õigusele nõuda intressi liidu õiguse alusel. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski, kas Euroopa Kohtu poolt liidu õigusest tuleneva tõhususe põhimõtte alusel välja töötatud intressinõude esitamise tingimused on täidetud ka sellises olukorras nagu käesolev, kus liikmesriigi asutus nõuab maksu sisse kehtivaid liidu õigusnorme rikkudes ja liikmesriigi kohus tuvastab kõnealuse rikkumise.

III. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu õiguslikud kaalutlused

- 13 Euroopa Kohus on viimati 18. jaanuari 2017. aasta otsuses Wortmann (C-365/15, resolutsioon) märkinud, et kui maksud makstakse tagasi seetõttu, et need nõuti sisse liidu õigust rikkudes, lasub liikmesriikidel liidu õigusest tulenev kohustus maksta õigussubjektidele, kellel on õigus tagasimaksmisele, intressi, mida arvestatakse alates päevast, mil õigussubjektid tagasimakstavad maksud tasusid. Euroopa Kohtu kõnealune otsus tugineb reale varasematele kohtuotsustele, milles Euroopa Kohus pani liikmesriikidele liidu õiguse alusel kohustuse maksta tagasi mitte ainult liidu õigust rikkudes sisse nõutud maks, vaid hüvitada ka kahju, mis on tekkinud seoses võimatusega maksudeks makstud raha kasutada (vt Euroopa Kohtu 27. septembri 2012. aasta otsus Zuckerfabrik Jülich, [lk 8] liidetud kohtuasjad C-113/10, C-147/10 ja C-234/10, punkt 65; 18. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Irimie, C-565/11, punkt 28). Eespool viidatud Euroopa Kohtu otsused on sarnased selle poolest, et Euroopa Kohus tunnistas maksukohustuse riigisisese õiguses või liidu õiguses sisalduva õigusliku aluse kehtetuks või tühiseks; maksu tagastamine põhines liikmesriigi või liidu õigusloomes tehtud veal.
- 14 Käesolevale kohtuasjale on seevastu iseloomulik, et imporditollimaksu tagasimaksmine ei põhinenud liidu või liikmesriigi õigusloomes tehtud veal, vaid tagasimaksmine tulenes sellest, et liikmesriigi asutus oli liidu kehtivat teisest õigust kohaldanud õigusvastaselt, st vääralt; imporditollimaksu tagasimaksmine põhines teisisõnu õiguse vääral kohaldamisel.
- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis juba 26. augustil 2020 Euroopa Kohtule esitatud eelotsusetaotluses [...], et tema mõistab Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt on liikmesriigid kohustatud liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksud tagasi maksma koos intressiga, nii, et selle aluseks on kaalutlus, et kui Euroopa Kohus tunnistas liidu või liikmesriikide õigusaktid liidu õigusega vastuolu tõttu kehtetuks või tühiseks, siis ei loeta nende õigusaktide tagajärgi põhimõtteliselt kehtivaks (*argumentum e contrario* ELTL artikli 264 teine lõik). Sellest kaalutlusest tuleneb, et isikutel on peale alusetult sisse nõutud maksu õigus nõuda ka asjaomast intressi (vt Euroopa Kohtu 27. septembri 2012. aasta otsus Zuckerfabrik Jülich, liidetud kohtuasjad C-113/10, C-147/10 ja C-234/10, punkt 65; samamoodi juba Euroopa Kohtu 12. detsembri 2006. aasta otsus Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, punkt 205). Ainult nii taastatakse olukord sellisena, nagu see oleks pidanud olema, kui hiljem kehtetuks või tühiseks tunnistatud määruse rakendusakti või liidu õigusega vastuolus oleva riigisisese maksuseaduse rakendusakti ei oleks olnud (vt selle kohta ka kohtujurist Sanchez-Bordona ettepanek kohtuasjas C-365/15, punkt 66). [lk 9]
- 16 Käesolevas asjas ei ole aga ilmselt tegemist liidu õiguse täieliku mõju taastamise vajadusega, vaid korrigeerida tuleb otsust, mille on konkreetsetes asjas teinud liikmesriigi asutus, kes on asjaomast ja kehtivat liidu teisest õigust konkreetset juhul vääralt kohaldanud. Kas ja millistel tingimustel otsust korrigeeritakse, sõltub siiski riigisisest õigusest, mis annab õigussubjektile konkreetset juhul vaid õiguse nõuda menetluslikku intressi ajavahemiku eest, mis jääb õigusvastase

maksuotsuse peale kaebuse esitamise kuupäeva ja tasutud maksu tagasimaksmise kuupäeva vahele.

- 17 Kohtuasjas Littlewoods Retail jt (19. juuli 2012. aasta kohtuotsus C-591/10), mis puudutas enammakstud käibemaksu, mille oli liikmesriik sisse nõudnud käibemaksu reguleerivaid liidu õigusnorme rikkudes, märkis Euroopa Kohus siiski samuti, et liikmesriigid on kohustatud tagastama liidu õiguse rikkumise tulemusel saadud maksu summad koos intressiga (punkt 26). Kohtuasja Littlewoods Retail jt aluseks olevas põhikohtuasjas ei tulenenud liidu õiguse rikkumine riigisisestest õigusnormist ega liidu õigusnormist, mille oleks Euroopa Kohus hiljem kohaldamatuks või tühiseks tunnistanud. Liidu õiguse rikkumine seisnes selles, et teatud tehingute puhul oli maksustatav summa määratud ekslikult liiga suureks (vt kohtujurist Trstenjaki 12. jaanuari 2012. aasta ettepanek kohtuasjas C-591/10, punkt 6), ja seda ei tuvastanud mitte Euroopa Kohus ise, vaid see põhines liikmesriigi asutuse või liikmesriigi kohtu sedastustel. Peale selle rõhutas Euroopa Kohus kohtuasjas Wortmann, et seda, kas maksud nõuti sisse liidu õigust rikkudes, „peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus“ (vt 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus Wortmann C-365/15, punkt 39). Ka see sedastus võib toetada järeldust, et liidu õiguse rikkumine, mis on Euroopa Kohtu poolt välja töötatud tingimus intressinõude esitamiseks liidu õiguse alusel, on täidetud ka siis, kui [lk 10] liikmesriigi asutus nõuab maksu sisse kehtivaid liidu õigusnorme rikkudes ja liikmesriigi kohus kõnealuse rikkumise tuvastab.
- 18 Lisandub see, et Euroopa Kohtu korduvalt rõhutatud aspekt, et hüvitada tuleb kahju, mis on tekkinud seoses võimatusega maksudeks makstud raha kasutada (vt Euroopa Kohtu 27. septembri 2012. aasta otsus Zuckerfabrik Jülich, liidetud kohtuasjad C-113/10, C-147/10 ja C-234/10, punkt 65; 18. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Irimie, C-565/11, punkt 21), hõlmab samavõrra olukorda, kus isik on õigusvastaselt koormatud maksudega, kuna liikmesriigi asutus on liidu õigust vääralt kohaldanud. Maksukohustuslase jaoks ei ole ilmselt vahet, kas ta on maksud tasunud liidu õigusega vastuolus oleva määruse või õigusnormi alusel või pelgalt tolliasutuse sellise otsuse alusel, mille vastuolu (liidu) õigusega tuleneb sellest, et otsuse tegemisel on rikutud õigusnorme. Mõlemas olukorras puudub isikul võimalus kasutada sisse nõutud rahasummat, mis oleks tema käsutuses olnud juhul, kui tolliasutus oleks liidu õigust õigesti kohaldanud.
- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kaalus ka seda, et intressi saamise õigus võib Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleneda ka alusetu rikastamise keelust (vt kohtujurist Sharpstoni 27. oktoobri 2011. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades C-113/10, C-147/10 ja C-234/10, Zuckerfabrik Jülich jt, punkt 125). Kui liikmesriik nõuab ettevõtjalt sisse summa, millele ei ole liikmesriigil õigust, siis rikastub liikmesriik alusetult. Liikmesriigi alusetu rikastamisega on tegemist aga sõltumata sellest, milline on liikmesriigi vara alusetu juurdekasvu põhjus.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus võttis viimaks arvesse ka seda, et Euroopa Kohus on 18. jaanuari 2017. aasta otsuses Wortmann (C-365/15) kirjeldanud olukordi, milles algselt vääralt sisse nõutud maksusumma hilisem korrigeerimine

ei too kaasa intressi nõudmise õigust (kohtuotsuse punkt 29 jj). Need olukorrad on sarnased selle poolest, [lk 11] et maksusumma arvutatakse ümber tagantjärele saadud teabe alusel. Käesoleval juhul ei tulenenud maksu tagasimaksmine mitte tagantjärele saadud faktilisest teabest, vaid liikmesriigi kohtu otsusest, millega tunnistati asutuse maksuotsus kehtetuks, kuna liikmesriigi asutus oli asjaomast liidu õigust vääralt kohaldanud.

- 21 Arvestades eespool kirjeldatud kahtlusi asjassepuutuva liidu õiguse tõlgendamise suhtes, esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtule käesoleva kohtumääruse resolutsioonis sõnastatud eelotsuse küsimuse.

[...]

TÖÖDOKUMENT