

**Kohtuasi C-602/20****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

12. november 2020

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

30. september 2020

**Kassatsioonkaebuse esitaja:**

„AKZ – Burgas“ EOOD

**Vastustaja kassatsioonimenetluses:**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ (vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste osakonna juhataja)

**Põhikohtuasja ese**

Kassatsioonkaebus maksude ja sotsiaalkindlustusmaksete kogumise eest vastutavate asutuste otsuse peale, millega kooskõlas asjakohaste riigisiseste õigusnormidega tunnustatakse õigust saada alusetult tasutud kohustuslikelt sotsiaalkindlustusmaksetelt seadusjärgset intressi, ja seda mitte alates alusetult tehtud makse kuupäevast, vaid alates kuupäevast, mil alusetult tasutud summad oleks tulnud tagastada. Riigisiseste õigusnormide võimalik ebaproportsionaalsus, mistõttu on vajalik liidu õiguse tõlgendamine seoses lojaalse koostöö põhimõtte ning sellest tulenevate võrdvärsuse ja tõhususe põhimõtete võimaliku rikkumisega.

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

## Eelotsuse küsimused

1. Kas liidu õigusega on vastuolus sellised riigisisesed õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad, mis piiravad liidu õigust rikkudes kogutud sotsiaalkindlustusmaksete tagasimaksmise korral makstavat seadusjärgset intressi summaga, mis arvutatakse alates põhisumma tagasinõudmise taotluse esitamisele järgnevast päevast?

2. Kas liidu õigusega, eelkõige võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtetega on vastuolus sellised riigisisesed õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad, mis piiravad liidu õigust rikkudes kogutud kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete tagasimaksmise korral makstavat seadusjärgset intressi summaga, mis arvutatakse alates õigusliku aluseta makstud/kogutud summa tagasinõudmise taotluse esitamisele järgnevast päevast kuni selle summa tagasimaksmiseni?

## Viidatud liidu õigusnormid

Euroopa Liidu leping – artikli 4 lõige 3, artikli 19 lõike 1 teine lause

Euroopa Liidu toimimise leping, artikli 291 lõige 1, artikli 267 esimese lõigu punkt b

## Viidatud Euroopa Kohtu praktika

Euroopa Kohtu otsused: 14. juuli 1977. aasta kohtuotsus Concetta Sagulo, Gennaro Brenca ja Addelmadjid Bakhouche (8/77, ECLI:EU:C:1977:131); 9. novembri 1983. aasta kohtuotsus Amministrazione delle Finanze dello Stato (199/82, ECLI:EU:C:1983:318); 17. juuli 1997. aasta kohtuotsus GT-Link A/S (C-242/95, ECLI:EU:C:1997:376); 2. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Fantask A/S jt (C-188/95, ECLI:EU:C:1997:580); 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Metallgesellschaft Ltd jt, Hoechst AG ja Hoechst (UK) Ltd (C-397/98 ja C-410/98; ECLI:EU:C:2001:134); 7. septembri 2006. aasta kohtuotsus N (C-470/04; ECLI:EU:C:2006:525); 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774); 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161); 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167); 10. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Marks & Spencer plc (C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211); 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Alstom Power Hydro (C-472/08, ECLI:EU:C:2010:32); 6. septembri 2011. aasta kohtuotsus Lady & Kid jt (C-398/09, ECLI:EU:C:2011:540); 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail jt (C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478); 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus Zuckerfabrik Jülich jt (C-113/10, C-147/10 ja C-234/10, ECLI:EU:C:2012:591); 18. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Mariana Irimie (C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250)

## Viidatud riigisiseseid õigusnormid

Maksu- ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustik (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks, edaspidi „DOPK“) – artiklid 128–132; artikli 162 lõike 2 punktid 1 ja 9, artikli 163 lõige 1

Füüsilise isiku tulumaksu seadus (tulumaksuseadus) (Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa, edaspidi „ZDDFL“) – artikkel 42

## Asjaolude, poolte väidete ja menetluse lühikokkuvõte

Kohtuasja asjaolud, mille üle poolte vahel vaidlust ei ole, on kokkuvõtlikult järgmised.

- 1 Pärast kontrolli läbiviimist tegid riikliku maksuameti Burgase piirkondliku osakonna (Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Burgas) maksude ja sotsiaalkindlustusmaksete kogumise eest vastutavad asutused 30. jaanuaril 2017 äriühingu „AKZ – Burgas“ EOOD kohta maksu juurdemääramise otsuse (edaspidi „maksuotsus“), millega nad nõudsid ajavahemiku eest 1. jaanuarist 2014 kuni 31. augustini 2014 tagantjärele sisse ZDDFL artikli 42 kohaselt avalik-õiguslike kohustustena tasumisele kuuluva maksu ja tasumisele kuuluvad sotsiaalkindlustusmaksed ning seadusjärgse intressi.

Pärast vaidmenetlust jättis pädev kõrgema astme maksuasutus maksuotsuse osaliselt muutmata. Bulgaaria õiguse kohaselt tuleb maksuotsused esialgse õiguskaitse korras täita, millest tulenevalt tasus „AKZ – Burgas“ EOOD määratud kohustuslikud maksed enne maksuotsuse õiguspärasuse kohtulikku kontrolli.

- 2 Administrativen sad Burgas (Burgase halduskohus) tühistas 10. mai 2018. aasta otsusega maksuotsuse. Kassatsioonkaebuse alusel jättis Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) esimese astme kohtu otsuse muutmata.
- 3 „AKZ – Burgas“ EOOD esitas 13. veebruaril 2019 riikliku maksuameti Burgase piirkondlikule osakonnale taotluse makstud summad DOPK artikli 129 kohaselt tasaarveldada või tagastada. Äriühingus tagantjärele tehtud maksukontroll lõppes 5. märtsi 2019. aasta otsusega, millega nähti ette asjaomaste summade tasaarveldamine või tagastamine (edaspidi „tasaarveldamise või tagastamise otsus“). Otsuses on märgitud, et DOPK § 129 lõike 6 alusel ei tule tasuda intressi tühistatud maksu ümberarvutamise otsuse alusel tasutud sotsiaalkindlustusmaksete põhisummadelt, ja et viiiselt, mida äriühing nendelt kohustuslikelt maksetelt tasus, kuulub ajavahemiku eest alates nende maksete tegemise kuupäevast kuni tasaarveldamise või tagastamise otsuse tegemise kuupäevani tasumisele intress kogusummas 12 863,09 Bulgaaria leevi (BGN).

- 4 Haldusmenetluses vaide rahuldamata jätmise peale esitas „AKZ – Burgas“ EOOD kaebuse halduskohtule. Administrativen sad Burgas (Burgase halduskohus) jättis 5. märtsi 2019. aasta tasaarveldamise või tagastamise otsuse peale esitatud kaebuse 11. oktoobri 2019. aasta otsusega rahuldamata osas, milles sellega keelduti tasumast äriühingule alusetult sisse nõutud sotsiaalkindlustusmaksete summalt seadusjärgset intressi ajavahemiku eest alates summa alusetult tasumise kuupäevast kuni kuupäevani, mil see summa oleks tulnud tagastada. Esimese astme kohtu otsuse põhjendustes on märgitud, et DOPK artikli 129 lõike 6 kohaselt tagastatakse alusetult tasutud summad – välja arvatud kohustuslikud sotsiaalkindlustusmaksed – koos seadusjärgse intressiga ajavahemiku eest alates kuupäevast, mil need maksude ja sotsiaalkindlustusmaksete kogumise eest vastutava asutuse otsuse alusel tasuti, ning muudel juhtudel tagastatakse summad koos seadusjärgse intressiga alates kuupäevast, mil need oleks tulnud maksukohustuslasele tagastada. Asjaomaseid riigisiseseid õigusnorme arvestades on nimetatud kohus otsustanud, et alusetult tasutud sotsiaalkindlustusmaksete summadel ei tule intressi maksta, kuna seadusandja on need nende summade hulgast, millelt sellist intressi makstakse, sõnaselgelt välja arvanud.
- 5 „AKZ – Burgas“ EOOD esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Varhoven administrativen sad'ile (Bulgaaria kõrgeim halduskohus), kes on käesolevas asjas eelotsusetaotluse esitanud kohus. Kassatsioonkaebuse esitaja hinnangul jättis esimese astme kohus tema kaebuse tasaarveldamise või tagastamise otsuse peale õigusvastaselt rahuldamata osas, milles sellega keelduti maksmast äriühingule alusetult tasutud sotsiaalkindlustusmaksete summalt seadusjärgset intressi ajavahemiku eest alates summa alusetult tasumise kuupäevast kuni kuupäevani, mil summa oleks tulnud tagastada.

### **Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte**

- 6 Eelotsusetaotluse esitanud kohus analüüsib esiteks lühidalt asjakohaseid Bulgaaria õigusnorme.
- 7 Ta märgib, et maksude ja kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete puhul on tegemist avalik-õiguslike nõuetega, mis on seaduses imperatiivselt kindlaks määratud ja mille tasumine ei olene kodanike tahtest. Maksude tasumine ja kohustuslike sissemaksete tegemine riiklikku ravi- ja sotsiaalkindlustussüsteemi on õiguslikult olemuselt erinevad. Neil kahel avalik-õiguslikul nõudel on erinev iseloom ja eesmärk, need põhinevad erineval õiguslikul alusel ja tekitavad erinevaid õiguslikke tagajärgi. Sotsiaalkindlustusmaksete puhul ei ole tegemist maksuga. Vastutasuks saab kindlustatud isik õiguse vastavatele teenustele, samal ajal kui maks on riigi nõue, mida tuleb tasuda ilma vastutasu saamata.
- 8 DOPK sätetes on Bulgaaria seadusandja kehtestanud ühise menetluse maksude ja kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete määramiseks (DOPK peatükk 14) ning ühise tagastamis- või tasaarveldusmenetluse (DOPK artiklid 128–132) juhtudeks, kus maksumaksjale antakse lõpliku kohtuotsusega või õigusjõustunud

haldusotsusega õigus saada tagasi vääralt või õigusliku aluseta (tasutud või kogutud) maksusummasid ja kohustuslikke sotsiaalkindlustusmaksid, mida nõudsid sisse või kogusid maksude ja sotsiaalkindlustusmaksete kogumise eest vastutavad asutused.

- 9 DOPK artikli 129 lõike 6 esimese lause kohaselt ei kuulu alusetult tasutud või sisse nõutud kohustuslikud sotsiaalkindlustusmaksed siiski nõuete hulka, mis koos seadusjärgse intressiga tagastatakse kogu ajavahemiku eest alates summa alusetult tasumise kuupäevast kuni selle summa pädeva asutuse otsuse alusel tagastamise kuupäevani. Viidatud sätte kohaselt makstakse alusetult tasutud kohustuslikelt sotsiaalkindlustusmaksetelt intressi alles alates kuupäevast, mil tehti nõuetekohane otsus nende maksete tagastamise kohta maksukohustuslasele.
- 10 Teiseks käsitleb eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtu asjakohast praktikat ja märgib muu hulgas järgmist.
- 11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab kohtuotsustele Metallgesellschaft jt (C-397/98 ja C-410/98), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04), Littlewoods Retail jt (C-591/10) ning Zuckerfabrik Jülich jt (C-113/10, C-147/10 ja C-234/10), milles Euroopa Kohus on märkinud, et liikmesriigid on kohustatud tagastama liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksusummad koos intressiga. Küsimus, mis puudutab intressi tasumist liidu õigust rikkudes sisse nõutud summadelt, jäetakse menetlusautonoomia põhimõtte alusel liikmesriikide pädevusse.
- 12 Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) viitab sellele, et Euroopa Kohus on oma praktikas otsustanud, et kuigi liidu õigusnormid liidu õigusega vastuolus olevate riigisiseste maksude tagastamise kohta puuduvad, tuleneb õigus sellist maksu tagasi nõuda liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest ja täiendab neid õigusi, nii nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus. Liikmesriik on kohustatud tagasi maksma maksu, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes, kusjuures õigus maks tagasi nõuda on liidu õiguskorrast tuletatud subjektiivne õigus (C-591/10, punkt 24).
- 13 Liidu asjaomaste õigusnormide puudumise korral tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga ja kooskõlas menetlusautonoomia põhimõttega kindlaks määrata pädevad kohtud ja kehtestada menetluskord nende nõuete läbivaatamiseks, mille eesmärk on tagada isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse, tingimusel et see kord ei oleks esiteks ebasoodsam kui asjaomasel riigisisisel õigusel põhinev menetluskord (võrdväarsuse põhimõte) ja teiseks ei muudaks liidu õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (kohtuotsused Metallgesellschaft jt, C-397/98 ja C-410/98, punkt 85 ning Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, punkt 203). Liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga kindlaks määrata menetluslikud vahendid, mis tagavad isikule liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse; see ei või siiski viia nende õiguste olemuse piiramise ega kahjustamiseni.

- 14 Võrdväarsuse põhimõtte kohaselt on riigisisest õigust rikkudes sisse nõutud summade tagastamist reguleerivad sätted kohaldatavad ka asjaomastele taotlustele, millega palutakse tagastada liidu õigust rikkudes sisse nõutud summad (kohtuotsus C-591/10). Just võrdväarsuse põhimõtte järgimine räägib selle kasuks, et kohaldada tuleb ajaliselt kõige varem kõne alla tulevat olukorda, mis võimaldab kindlaks määrata kuupäeva, millest alates tuleb maksta alusetult sisse nõutud kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete summadelt intressi, kusjuures riigisisised õigusnormid ei ole selle põhimõttega kooskõlas.
- 15 Võrdväarsuse põhimõtte kohaselt peab ajaliselt kõige varem kõne alla tulev olukord, mis võimaldab kindlaks määrata kuupäeva, millest alates tuleb maksta alusetult sisse nõutud kohustuslikelt sotsiaalkindlustusmaksetelt intressi, olema identne kuupäevaga, millest alates tuleb maksta intressi muudelt/ülejäanud summadelt, mis on maksude ja sotsiaalkindlustusmaksete kogumise eest vastutava asutuse otsuse alusel tasutud või sisse nõutud alusetult. Seetõttu peab eelotsusetaotluse esitanud kohus DOPK artikli 129 lõike 6 esimeses lauses sätestatud normi ebasproportsionaalseks.
- 16 Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) kordab, et liidu asjaomaste õigusnormide puudumise korral tuleb iga liikmesriigi riigisiseses õiguskorras näha ette intressimäär ja tasumisele kuuluvate intresside arvutamise kord kooskõlas võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtetega nii, et need ei oleks ebasoodsamad riigisisestel õigusnormidel põhinevatest sarnaseid nõudeid käsitlevatest tingimustest ega oleks kehtestatud viisil, mis muudaks liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks (kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C-591/10, punktid 27 ja 28). Euroopa Kohus on sedastanud, et kuigi iga liikmesriigi õiguskorras tuleb ette näha selliste intresside tasumise tingimused, sealhulgas intressimäära arvutamise kord, ei või riigisisised õigusnormid siiski võtta maksukohustuslaselt võimalust saada alusetult tasutud maksu tagajärjel tekkinud kahju eest piisavat hüvitist.
- 17 Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) märgib, et Euroopa Kohus on käsitanud intresse hüvitisena, mis korvab puuduva võimaluse kasutada liidu õigust rikkudes tasutud summasid (kohtuotsused Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, punkt 112 jj, ja Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, punkt 202 jj). Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul esineb õigus saada seadusjärgset intressi hüvitisena kahju eest, mis on tekkinud alusetult tasutud ja liidu õigusega vastuolus oleva maksu tõttu, paralleelselt alusetult tasutud maksu tagasinõudmise õigusega ja kujutab endast liidu õiguskorras tuletatud subjektiivset õigust. Kõnealune subjektiivne õigus hõlmab kohustust tasuda seadusjärgne intress alates asjaomase maksu tasumise kuupäevast. Varhoven administrativen sad'i (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) arvates on ilmne, et maksukohustuslasel tekib asjaomase summa puudumise tõttu kahju just alates sellest kuupäevast ja mitte alates hilisemast kuupäevast.
- 18 Seega tagastatakse lisaks alusetult sisse nõutud maksule ka summad, mis on riigile makstud või riigi poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga. Need

hõlmavad ka kahju, mis on tekkinud põhjusel, et maksu enneaegse sissenõutavaks muutumise tõttu puudub võimalus raha kasutada (kohtuotsused Metallgesellschaft jt (C-397/98 ja C-410/98, punktid 87–89), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, punkt 205), Littlewoods Retail jt (C-591/10, punkt 25) ning Zuckerfabrik Jülich jt (C-113/10, C-147/10 ja C-234/10, punkt 65).

- 19 Kokkuvõttes on eelotsusetaotluse esitanud kohtul Euroopa Kohtu praktikas välja töötatud põhimõtteid arvestades kahtlused, kas põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid, mille kohaselt piirdub tasumisele kuuluv intress summaga, mida arvutatakse alates kuupäevast, mil alusetult tasutud kohustuslikud sotsiaalkindlustusmaksed oleks (DOPK artikli 129 lõigete 1–4 kohaselt) tagastada tulnud, vastavad Euroopa Kohtu kehtestatud nõuetele. Tekib küsimus, kas intressi suurus peab olenema selle ajavahemiku kestusest, mille jooksul ei olnud alusetult tasutud summat võimalik kasutada, ja kas see kestus laieneb ka ajavahemikule, mis jääb kõnealuse summa alusetult tasumise kuupäeva ja tagastamise kuupäeva vahele.
- 20 Seetõttu leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et vaidluse nõuetekohaseks lahendamiseks on vaja tõlgendada liidu õigusnorme, nimelt Euroopa Liidu lepingu artikli 4 lõiget 3 (lojaalse koostöö põhimõte ning sellest tuletatud võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtted), EL artikli 19 lõike 1 teist laust ja Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 291 lõiget 1.