KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PEDRO CRUZ VILLALÓN
esitatud 7. detsembril 2010[1]

Sisukord

I. Sissejuhatus ..... I - 7378

II. Õiguslik raamistik ..... I - 7379

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused ..... I - 7382

IV. Menetlus Euroopa Kohtus ..... I - 7384

V. Alusetult saadu tagastamist käsitlev kohtupraktika ..... I - 7385

A. Õigus alusetult saadu tagastamisele ..... I - 7385

B. Edasikandumise suhtes tehtud erand, mis põhineb alusetul rikastumisel ..... I - 7386

C. Edasine areng ..... I - 7387

VI. Eelotsuse küsimuste analüüs ..... I - 7388

A. Teine eelotsuse küsimus: „hüvitamine" edasikandumise alternatiivina ..... I - 7388

1. Alusetu rikastumine kui alusetult makstu tagastamisest tehtava erandi alus ... I - 7388

2. Käesoleva kohtuasja eripära ja vajadus *ad hoc* lahendi järele ..... I - 7390

3. „Edasikandumise" kategooria ei võimalda anda rahuldavat vastust esitatud eeldusele ..... I - 7391

1 – Algkeel: hispaania.

4. „Hüvitamine" kui võimalik erand tagastamise kohustusest ..... I - 7393

5. Tingimused, mille korral „hüvitamine" võib saavutada „edasikandumisega" sarnase mõju ..... I - 7395

6. Järeldus ..... I - 7397

B. Kolmas ja neljas eelotsuse küsimus ..... I - 7397

C. Esimene eelotsuse küsimus ..... I - 7401

VII. Ettepanek ..... I - 7403

I. Sissejuhatus

1. 30 aastat pärast seda, kui Euroopa Kohus avas otsusega kohtuasjas Just [2] võimaluse teha erandeid õigusest saada tagasi liikmesriikide poolt õigusvastaselt sissenõutud maksud, esitas Taani kohus taas mitu eelotsuse küsimust, mis käsitlevad edasikandumise suhtes tehtava erandi hindamiskriteeriumeid ja üldises plaanis alusetut rikastumist.

2. Nimetatud kohtuotsus Just, mida on osaliselt valesti mõistetud ja sageli kritiseeritud, [3] ning samuti sellele järgnenud arvukas kohtupraktika on kinnitanud, et õigusvastaselt sissenõutud maksu tagastamisest võib keelduda vaid juhul, kui kõnealune tagastamine põhjustab tagastuse taotleja alusetu rikastumise.

3. Seni on Euroopa Kohus menetlenud vaid selliseid kohtuasju, kus alusetu rikastumine tulenes õigusvastase maksu tegelikust „edasikandumisest". Käesoleva Euroopa Kohtus menetletava kohtuasja kontekst aga on märkimisväärselt erinev ja isegi pretsedenditu, sest õigusvastaseks tunnistatud maks kujutab endast liikmesriigi poolt heaks kiidetud õigusaktide paketi terviklikku osa, mis on oma olemuse tõttu muudest samaaegselt vastu võetud õigussätetest praktiliselt lahutamatu. Käesoleval juhul jõustus õigusvastaseks tunnistatud riiklik maks samaaegselt

2 – 27. veebruari 1980. aasta otsus kohtuasjas 68/79 (EKL 1980, lk 501).

3 – Vt nt Hubeau, F., „La répétition de l'indu en droit communautaire", *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, lk 448.

suure hulga sotsiaalmaksete kaotamisega, kusjuures nii esimese kui ka teise puhul langesid maksukohustuslased ja saajad suures osas kokku.

4. Peamiselt sel põhjusel ning vaatamata poolte ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu püüdlustele on käesoleva kohtuasja asjaolude puhul raske leida toetuspunkti maksu „edasikandumise" mõistes. Seetõttu soovitan Euroopa Kohtul alusetu rikastumise alase kohtupraktika täiendamisel mitte piirata alusetu rikastumise asjaolu üksnes „edasikandumise" juhtumitega ja lubada teatavatel tingimustel selle laiendamist juhtumitele, kus uus maks „hüvitatakse" muude õiguspäraste maksude tühistamisega.

5. Kokkuvõttes toob eelotsusetaotlus endaga kaasa teisegi küsimusterühma, mis hõlmab täiendavat probleemideringi, kuivõrd see puudutab kogu õiguslikust reformist tulenevat diskrimineerimise olukorda, mis kahjustab konkreetselt peamiselt impordiga tegelevaid ettevõtjaid võrreldes nende ettevõtjatega, kes turustavad peamiselt mitteimporditud tooteid.

II. Õiguslik raamistik

6. 18. detsembri 1987. aasta seadusega nr 840 kehtestas Taani alates 1. jaanuarist 1988 kaudse maksu nimetusega „tööturumaks" (edaspidi vastavalt selle taanikeelsele akronüümile „AMBI"), mida arvutati samadel alustel käibemaksuga. Erinevalt käibemaksust aga ei makstud konkreetselt imporditud toodete puhul seda maksu importimisel, vaid seda kohaldati imporditud kaupade täishinna suhtes nende esimese müügi korral Taani territooriumil. Peale selle ei tulnud arvel maksu eraldi kajastada.

7. Nagu juba märgitud, kaotas Taani seadusandja samaaegselt AMBI kehtestamisega mitmed tööandja sotsiaalkindlustusmaksed, mis olid läinud ettevõtjatele maksma ligikaudu 10 200 Taani krooni täiskohaga töötaja kohta. Selle reformiga kaotati seos tööandja sotsiaalkindlustusmaksete ja töötajate arvu vahel ühe ja sama eesmärgiga parandada Taani ettevõtjate konkurentsivõimet.

8. AMBI kaotati 21. detsembri 1991. aasta seadusega nr 891 alates 1. jaanuarist 1992. Seega maksustati Taani ettevõtjaid tööturumaksuga nelja aasta jooksul.

9. AMBI õiguspärasuse vaidlustasid kaks impordiga tegelevat ettevõtjat, Dansk Denkavit ApS ja P. Poulsen Trading ApS, kes väitsid, et maks on vastuolus kuuenda direktiivi [4] artikliga 33 ja EÜ artiklitega 9 ja 95, ning kes taotlesid tasutud maksusummade tagastamist. Kõnealuse vaidluse raames esitas Østre Landsret (piirkonnakohus) Euroopa Kohtule mitu eelotsuse küsimust, millele vastati osaliselt 31. märtsi 1992. aasta otsusega kohtuasjas Dansk Denkavit ja Poulsen Trading. [5] Otsuses kinnitati täpsemalt, et kuuenda direktiivi artikkel 33 ei luba kehtestada ega säilitada niisugust maksu, millel (nagu tööturumaksul) on järgmised tunnused:

– maks tasutakse käibemaksuga maksustatavatelt tegevustelt ja muudelt tööstus- või kaubandustegevustelt, mille sisu on tasu eest teenuste osutamine;

– maksu arvestatakse käibemaksukohustuslastest ettevõtjate puhul samadel alustel nagu käibemaksu, see tähendab protsendina müügimahust pärast soetusmaksumuse 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.

10. Eespool öeldu põhjal leidis Euroopa Kohus, et Østre Landsreti ülejäänud küsimused olid alusetud. Lühidalt puudutasid need küsimused kõnealuse maksustamiskorra kooskõla tollimaksuga samaväärse toimega maksude keeluga, mis on sätestatud EÜ artiklis 9 jj (kolmas küsimus), ja EÜ artiklis 95 sätestatud diskrimineerivate sisemaksude keeldu (neljas küsimus).

11. Järgmisel aastal kinnitas Euroopa Kohus nimetatud kohtuotsuse sisu komisjoni poolt Taani vastu esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi raames, mis põhines

4 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

5 – Kohtuasi C-200/90 (EKL 1992, lk I-2217).

üksnes kuuenda direktiivi artikli 33 rikkumisel (1. detsembri 1993. aasta otsus kohtuasjas komisjon *vs.* Taani). [6]

12. Esimese kohtuotsuse täitmiseks jõustas Taani 20. mai 1992. aasta seaduse nr 389 õigusvastaselt sisse nõutud AMBI tagastamise õigusliku korra kohta, 30. juuni 1996. aasta korralduse nr 645 AMBI tagastamise nõuete esitamise korra ja dokumentide kohta ning 10. juuli 1996. aasta bülletääni nr 122, mis sisaldas suuniseid nimetatud nõuete käsitlemise haldustoimingute kohta.

13. Käesolevas kohtuasjas käsitletavate tagastusnõuete menetlemise ajal kehtinud bülletääni nr 122 [7] punktis 4.2 on sätestatud:

„Selleks et tagastamine toimuks kohtuotsuste kohaselt, peavad impordiettevõtja puhul olema täidetud järgmised tingimused:

– 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 tööturumaksuks;

– 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;

– tööturumaks ei tohi olla hinnatõusude kaudu edasi kandunud.

Tööturumaksu võidakse tagasi maksta ka siis, kui erakorralised asjaolud on muutnud tavaliste hinnamehhanismide toimimise ebatõhusaks. […]”

14. Taani valitsus kinnitas oma märkustes, et kõikide AMBI tagastamist käsitlevate õigusnormide koostamisel konsulteeriti

6 – Kohtuasi C-234/91 (EKL 1993, lk I-6273).

7 – Tunnistati kehtetuks alates 2. jaanuarist 2007.

komisjoniga. Nagu komisjoni esindaja kohtuistungil kinnitas, oli nimetatud dialoog 1998. aastal võimaldanud esmakordselt ajutiselt peatada Taani vastu algatatud liikmesriigi kohustuste rikkumise teise menetluse (ilmselt seoses AMBI tagastamise menetlusega) ja sellest 2006. aastal lõplikult loobuda.

15. Seni on Taani maksuhaldur nimetatud õigusnorme kohaldades menetlenud suure hulga AMBI tagastamise nõudeid (Taani valitsuse sõnul üle 27 000). Nagu ta kohtumenetluses kinnitas, tagastati tasutud AMBI täielikult või osaliselt rohkem kui 70 %-le nõude esitanud ettevõtjatest.

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16. Østre Landsretis praegu menetletavate vaidluste neli hagejat [8] on kõik ettevõtjad, kes tegelevad jaemüügiga kaubamajade ja kaupluste kaudu ning postimüügi teel ja kes on seetõttu kohustatud AMBI-t maksma. Kuna maks tunnistati õigusvastaseks, taotlesid ettevõtjad alusetult tasutud maksusummade tagastamist. Skatteministeriet (Taani maksuministeerium) jättis nõuded rahuldamata põhjendusega, et AMBI kehtivuse ajal oli tööandja sotsiaalkindlustusmaksete kaotamisest tulenev sääst nende ettevõtjate puhul suurem kui samal ajavahemikul tasutud AMBI.

17. Pärast nimetatud haldusotsuste peale kaebuste esitamist andis Københavns Byret (Kopenhaageni linnakohus) 16. detsembri 2002. aasta kohtuotsusega õiguse Skatteministerietile. Kõnealused äriühingud esitasid selle peale Østre Landsretile apellatsioonkaebuse.

18. Võttes arvesse, et nimetatud kaebuste lahendamiseks tuleb teha otsus tingimuste kohta, mis seoses liidu õigusega vastuolus olevate maksude tagastamisega on liidu õiguses sätestatud siseriiklike õigusaktide suhtes, esitas Østre Landsret Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused: [9]

„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 konkreetses

8 – Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning ja KID-Holding A/S.

9 – Kohtumäärus nende eelotsuse küsimuste esitamise kohta vaidlustati Højesteretis (Taani ülemkohus), kes jättis kaebuse 11. veebruari 2010. aasta kohtumäärusega (Sag 344/2009) rahuldamata, tuginedes Euroopa Kohtu 16. detsembri 2008. aasta otsusele kohtuasjas C-210/06: Cartesio (EKL 2008, lk I-9641) ja võttes arvesse Taani menetlussüsteemi.

tehingus, 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 ajavahemiku jooksul, arvestades paljusid tooterühmi, sealhulgas nii imporditud kui ka mitteimporditud tooteid?

2. Kas ühenduse õiguse mõistet „edasikandumine" tuleb käsitada nii, et õigusvastast maksu, millega on maksustatud toodete müüki, tuleb pidada edasikandunuks 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 rikastumiseks, 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 kes 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 mõjutas mõlemat liiki ettevõtjaid proportsionaalselt samal määral, olenemata ettevõtja ostude koosseisust, palutakse Euroopa Kohtul vastata järgmistele küsimustele:

i) 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;

ii) 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;

iii) 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

iv) 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."

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

19. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 14. oktoobril 2009.

20. Kirjalikke märkusi esitasid Taani valitsus ja komisjon ning ühiseid märkusi esitasid neli hagejaks olevat äriühingut (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning ja KID-Holding A/S).

21. 28. septembril 2010 toimunud kohtuistungil esitasid suulisi märkusi nimetatud äriühingute (ühiselt), Skatteministerieti ja Taani Kuningriigi ning komisjoni esindajad.

V. Alusetult saadu tagastamist käsitlev kohtupraktika

A. *Õigus alusetult saadu tagastamisele*

22. Euroopa Kohus on alates 1960. aastast kinnitanud õigust saada tagasi liikmesriigi poolt ühenduse õiguse vastaselt sisse nõutud maksud.[10] Seda põhimõtet on kinnitanud arvukas hilisem kohtupraktika, seades selle aluseks vahetu mõju eeskirja.[11] Kokkuvõttes tuleneb õigus saada tagasi liidu õiguse vastaselt sisse nõutud maksud nendest õigustest, mida nimetatud makse keelavad sätted isikutele pakuvad, ja täiendab neid.[12]

23. Kui õigus tagastamisele tuleneb otseselt liidu õigusest, siis selle vaidlustamise menetlus kuulub seevastu siseriiklike õiguste valdkonda.[13] Õigupoolest on kohtupraktika kinnitanud, et vastavalt koostöö põhimõttele peavad liikmesriikide kohtud tagama õigussubjektide õiguskaitse, mis tuleneb liidu õigusnormide vahetust õigusmõjust. Nii tuleb vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale seni, kuni puuduvad alusetult sisse nõutud maksude tagastamist käsitlevad liidu normid, pädevad kohtud määrata ja kõnealuste tagastamisnõuete suhtes kohaldatavat menetluskorda reguleerida vastavalt iga liikmesriigi õiguskorrale.[14]

24. Mõnes kohtuotsuses[15] ei laienda Euroopa Kohus siseriikliku seadusandja sekkumist

10 – 16. detsembri 1960. aasta otsus kohtuasjas 6/60: Humblet *vs.* Belgia riik (EKL 1960, lk 1125 jj, eelkõige lk 1146).

11 – 16. detsembri 1976. aasta otsus kohtuasjas 33/76: Rewe-Zentralfinanz ja Rewe-Zentral (EKL 1976, lk 1989, punkt 5); sama kuupäeva otsus kohtuasjas 45/76: Comet (EKL 1976, lk 2043, punktid 12 ja 13); 27. märtsi 1980. aasta otsus kohtuasjas 61/79: Denkavit italiana (EKL 1980, lk 1205, punkt 12); 10. juuli 1980. aasta otsus kohtuasjas 811/79: Ariete (EKL 1980, lk 2545, punktid 9, 12 ja 14); sama kuupäeva otsus kohtuasjas 826/79: Mireco (EKL 1980, lk 2559, punkt 10) ja 29. juuni 1988. aasta otsus kohtuasjas 240/87: Deville (EKL 1988, lk 3513, punkt 11).

12 – 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio (EKL 1983, lk 3595, punkt 12); 2. detsembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-188/95: Fantask jt (EKL 1997, lk I-6783, punkt 38) ja 14. jaanuari 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-192/95-C-218/95: Comateb (EKL 1997, lk I-165, punkt 20).

13 – Spitzer, J.-P., „La responsabilité indirecte de l'État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l'indu", *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 1997.

14 – 21. mai 1976. aasta otsus kohtuasjas 26/74: Roquette frères *vs.* komisjon (EKL 1976, lk 677, punkt 11); eespool viidatud kohtuotsus Rewe (punkt 5); samuti eespool viidatud kohtuotsus Comet (punktid 12 ja 13); 5. märtsi 1980. aasta otsus kohtuasjas 265/78: Ferwerda (EKL 1980, lk 617, punkt 10); 14. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-312/93: Peterbroeck (EKL 1995, lk I-4599, punkt 12); eespool viidatud kohtuotsus Fantask jt (punkt 39); 24. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-255/00: Grundig Italiana (EKL 2002, lk I-8003, punkt 33) ja 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-147/01: Weber's Wine World (EKL 2003, lk I-11365, punkt 103).

15 – Nt 12. juuni 1980. aasta otsus kohtuasjas 130/79: Express Dairy Foods (EKL 1980, lk 1887, punkt 11); eespool viidatud kohtuotsus San Giorgio (punkt 12) ja samuti eespool viidatud kohtuotsus Ariete (punkt 9).

üksnes tagastamise vormilistele tingimustele, vaid ka selle materiaalõiguslikele tingimusele. Eelkõige on kohtupraktika kinnitanud, et siseriiklikku õigust tuleb kohaldada kaebuse tähtaja ja aegumise, viiviste ja alusetult saadu tagastamisega seotud muude küsimuste suhtes. [16]

25. Taani valitsus tugines viitele, mis tehti kohtupraktikas siseriiklikule õigusele, isegi selleks, et vaidlustada ühe Euroopa Kohtu samateemalise otsuse asjakohasus, ja igal juhul selleks, et põhjendada oma taotlust suunata asi edasi suurkojale. Täpsemalt on kõnealune valitsus seisukohal, et vastavalt senisele kohtupraktikale peab tagastamistaotluste käsitlemise menetlus- ja materiaalõiguslikud eeskirjad kehtestama üksnes liidu seadusandja või kui see ei ole võimalik, siis iga liikmesriik, ning et nimetatud materiaalõiguslikke eeskirju ei saa kehtestada kohtu teel.

26. Minu arvates ei saa seada kahtluse alla Euroopa Kohtu pädevust teha otsuseid kõnealustes küsimustes. Kindlasti piiras Euroopa Kohus viidatud kohtuotsustega ise oma õigusi selles küsimuses sekkuda, kuid tegemist ei olnud absoluutse piiramisega, sest viitamine siseriiklikule õigusele hõlmas mõnda kohustuslikult kohaldatavat eeskirja.

27. Ühelt poolt peab siseriiklik seadusandja igal juhul järgima võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtet. Nii ei või alusetult saadu tagastamine alluda sisulistele või vormilistele tingimustele, mis on ebasoodsamad kui samalaadsete riigisiseste nõuete puhul nõutavad tingimused, ning kõnealuseid tingimusi ei või sõnastada viisil, mis muudab ühenduse õiguskorrast tulenevate õiguste teostamise tegelikkuses võimatuks või ülemäära keeruliseks. [17]

28. Teisest küljest on kohtupraktikas tehtud otsuseid võimaluse kohta teha alusetult saadu tagastamise eeskirjast erand.

B. *Edasikandumise suhtes tehtud erand, mis põhineb alusetul rikastumisel*

29. 1980. aastal lisati kohtupraktikaga alusetult makstu tagasisaamise õigusele oluline piirang. Lähtudes maksu edasikandumise ja alusetu rikastumise mõistest, kinnitas Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuasjas Just tehtud otsuses, et liidu õigus „ei nõua alusetult sisse nõutud maksude tagastamist tingimustel, mis toovad kaasa õigussubjektide

16 – Eespool viidatud kohtuotsus Express Dairy Foods (punktid 11 ja 17).

17 – Vt 15. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

alusetu rikastumise", mistõttu võib võtta arvesse „asjaolu, et alusetult sisse nõutud maksud võivad olla edasi kandunud teistele majandustegevuses osalejatele või tarbijatele". [18]

31. Kohtuasjas Just tehtud otsusega lahendati samuti ühe Taani kohtu esitatud eelotsuse küsimus selle kohta, kas edasikandumisega seotud erandit, mida Taani kohtupraktikas mõne kohtuasja puhul on kohaldatud, võib õiguspäraselt kasutada ühenduse õiguse vastaste maksude tagastamise taotluste tagasilükkamiseks. Jaatava vastusega kinnitas Euroopa Kohus kaudselt, et siseriikliku õigussüsteemi raames on võimalik reguleerida tagastamise materiaalõiguslikke aspekte.

C. *Edasine areng*

30. Sellistel juhtudel ollakse kohtupraktikas seisukohal, et „alusetult sisse nõutud maksu ei ole tasunud mitte ettevõtja, vaid ostja, kellele maks on edasi kandunud. Seetõttu tähendaks ettevõtjale ostjalt juba saadud maksusumma tagastamine talle kahekordse makse tegemist, mida võiks pidada alusetuks rikastumiseks, kusjuures sellega ei heastataks tagajärgi, mis õigusvastasel maksul oli ostjale". On siseriikliike kohtute ülesanne „vastavalt iga juhtumi asjaoludele hinnata, kas maks on ettevõtjalt teistele subjektidele täielikult või osaliselt edasi kandnud ja kas ettevõtjale maksu tagastamine kujutab endast alusetut rikastumist". [19] Nimetatud „asjaolude" seas tuleb arvesse võtta ka kahju, mida ettevõtja on võinud kanda „juba seetõttu, et ta on oma klientidele edasi kandnud maksuhalduri poolt liidu õiguse vastaselt sissenõutud maksu, sest maksu edasikandumisest tulenev toote hinna tõus on põhjustanud müügikäibe vähenemise". [20]

32. Arvuka hilisema kohtupraktikaga kinnitati kohtuasjas Just tehtud otsuse tingimusi [21] ja lisati samas mõned olulised nüansid nende kohaldamise tingimustele. Nende täpsustuste eesmärk on olnud vältida olukorda, kus siseriiklike kohtute sõltumatuse põhimõte põhjustaks liigseid erinevusi, mis seaksid ohtu liidu aluspõhimõtete toimimise.

33. Tõhususe põhimõtte kohaldamisel näiteks loetakse liidu õiguse vastaseks kõik siseriikliku õiguskorraga kehtestatud edasikandumise tõendamisvõimalused, mis muudavad maksu tagasisaamise tegelikkuses

18 – Eespool viidatud kohtuotsus Just, punktid 26 ja 27.

19 – Eespool viidatud kohtuotsus Comateb, punktid 22 ja 23.

20 – Eespool viidatud kohtuotsus Comateb, punkt 31. Sellega seoses ka eespool viidatud kohtuotsus Just, punkt 26.

21 – Eespool viidatud kohtuotsus Denkavit italiana (punkt 26); eespool viidatud kohtuotsus Express Dairy Foods (punkt 13); eespool viidatud kohtuotsus Ariete (punkt 17); samuti eespool viidatud kohtuotsus Mireco (punkt 16); 27. mai 1981. aasta otsus liidetud kohtuasjades 142/80 ja 143/80: Essevi ja Salengo (EKL 1981, lk 1413, punkt 35) ja eespool viidatud kohtuotsus Comateb (punkt 21 jj).

võimatuks või ülemäära keeruliseks. [22] Liidu õiguse vastaseks tunnistatud kaudsete maksude korral on välistatud võimalus keelduda nende tagastamisest, põhjendades seda eeldusega, et maksu edasikandumine põhjustab alati tõendamiskohustuse langemise maksukohustuslasele, kusjuures õiguspärane kohustus lisada maks hinnale ei võimalda eeldada, et kogu maksukohustus on edasi kandunud. Kas kaudse maksu edasikandumine on tegelikult aset leidnud või mitte, on faktiküsimus, mille hindamine kuulub siseriikliku kohtu pädevusse. [23]

34. Sel viisil on Euroopa Kohus esitanud edasikandumise ja alusetu rikastumise mõistetest sõltumatu tõlgenduse, muutes alusetult makstu tagastamisega seotud erandi liidu õiguse reegliks ja võttes omaks selle, mis algselt oli vaid siseriikliku õiguse reegel. Euroopa Kohtu sekkumist sellel teemal võib seni pidada siiski „minimaalseks", [24] pidades silmas menetlusautonoomiat (ja materiaalõiguslikku autonoomiat), mida kõnealuse valdkonna puhul liikmesriikidele tavaliselt omistatakse.

22 – Eespool viidatud kohtuotsus San Giorgio (punkt 14).

23 – 25. veebruari 1988. aasta otsus liidetud kohtuasjades 331/85, 376/85 ja 378/85: Bianco ja Girard (EKL 1988, lk 1099, punkt 17) ja eespool viidatud kohtuotsus Comateb, punkt 25.

24 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud Hubeau, F., lk 448.

VI. Eelotsuse küsimuste analüüs

A. *Teine eelotsuse küsimus: „hüvitamine" edasikandumise alternatiivina*

35. Kõigepealt tuleb käsitlemisele teine eelotsuse küsimus, sest see on teiste esitatud küsimuste eelduseks.

1. Alusetu rikastumine kui alusetult makstu tagastamisest tehtava erandi alus

36. Enamik seni Euroopa Kohtule esitatud kohtuasju on hõlpsalt sobitunud skeemi, milles edasikandumine on tagastamisest keeldumise põhjendamisel määrav tegur, ehkki keeldumisest võiks omakorda teha erandi juhul, kui esineks mõni asjaolu, mille tõttu tagastamine ei põhjustaks isegi edasikandumise olemasolu korral alusetut rikastumist. [25]

25 – Eelkõige siis, kui maksukohustuslase müügimaht on edasikandumise ja sellest tuleneva hinnatõusu tõttu vähenenud.

37. Paljudes kohtuotsustes on sellistes olukordades tuginetud edasikandumisele ja muudetud üldiseks idee, et edasikandumine ja alusetu rikastumine on kaks kumulatiivset tingimust, mis on liidu õiguses aluseks ainsale võimalikule erandile alusetult makstu tagastamise õigusest. [26]

38. Minu arvates ei ole edasikandumine ja alusetu rikastumine siiski kaks eri tingimust alusetult makstu tagastamisest keeldumiseks. Õigupoolest on alusetu rikastumine erandi ainus põhjendus ja edasikandumine selle üks võimalikest avaldusvormidest, ehkki üks iseloomulikumaid. See seletab, miks kohtupraktikas lubatakse erandile omakorda piirangut (ehk „erandit erandist") juhul, kui vaatamata edasikandumise tõendamisele põhjustab tagastamine muude asjaolude koondumise (näiteks samaaegne konkurentsivõime kaotus) tõttu alusetu rikastumise.

39. Just seetõttu on kohtupraktika seostanud alusetult makstu tagastamise põhimõttest tehtava erandi olemispõhjuse eesmärgiga vältida tagastamise taotleja alusetut rikastumist. [27]

40. Seega ei ole maksu lisamine müügihinnale ainus ja määrav kriteerium tagastamisest erandi tegemiseks; määrav tegur on see, et tagastamine võib põhjustada tegeliku alusetu rikastumise kas seetõttu, et maksu on lõplikult tasunud kauba ostja, või muude

26 – Mõne kohtuotsuse sõnastus on eriliselt kategooriline. Näiteks eespool viidatud kohtuasjas Weber's Wine World tehtud otsuse punktis 94 on öeldud järgmist: „Sellest tagastamiskohustusest on […] vaid üks erand. Liikmesriik võib vastavalt ühenduse õigusele keelduda alusetult sisse nõutud maksu tagastamisest vaid juhul, kui siseriiklikud ametiasutused on tõendanud, et maksu on täielikult tasunud muu isik kui maksukohustuslane ja et maksu tagastamine viimasele põhjustaks tema alusetu rikastumise" [mitteametlik tõlge]. D. Simon esitab oma kommentaaris sellele kohtuotsusele sama mõtte, väites, et „Euroopa Kohus annab kumulatiivseid tingimusi esitades mõista, et edasikandumine ei neutraliseeri tingimata maksukohustuslasele seatud kohustuse majanduslikku mõju" (Simon, D., *Europe*, detsember 2003, märkus 378).

27 – See põhjendus esineb selgelt eespool viidatud kohtuasjas Just tehtud otsuse punktis 26. „Ühenduse õigusega selles valdkonnas tagatud õiguste kaitse kohaselt ei pea tagastama alusetult sisse nõutud makse tingimustel, mis toovad kaasa õiguse omajate alusetu rikastumise. Ühenduse õiguse seisukohast ei takista seega miski siseriiklikel kohtutel vastavalt nende siseriiklikule õigusele võtmast arvesse asjaolu, et alusetult nõutavad maksud on võidud lisada maksukohustuslasest ettevõtja hindadele ja et need on võinud edasi kanduda ostjatele […]". Sõna „seega" kasutamine tsiteeritud punktis on sellega seoses minu arvates väga ilmekas, sest see viitab sellele, et eelnev (alusetust rikastumisest tulenev erand) on järgneva (edasikandumisest tulenev erand) põhjus. Samasisulise otsuse tegi Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuasjas Denkavit italiana tehtud otsuse punktis 26. Mõlemal juhul viidatakse otsuse resolutsioonis üksnes edasikandumise eeldusele, kuid põhjenduste analüüs viib järeldusele, et erand tehakse üldisemate tingimuste alusel. Sama mõte on selgelt väljendatud ka eespool viidatud kohtuotsuses Comateb, punkt 22; 21. septembri 2000. aasta otsuses liidetud kohtuasjades C-441/98 ja C-442/98: Michaïlidis (EKL 2000, lk I-7145, punkt 31) ja 20. septembri 2001. aasta otsuses kohtuasjas C-453/99: Courage ja Crehan (EKL 2001, lk I-6297, punkt 30).

asjaolude tõttu. Teisisõnu ei ole alusetu rikastumine üksnes erandi alus, vaid erand ise. [28]

41. Seetõttu võib maksu tagastamine isegi edasikandumise korral mitte põhjustada alusetut rikastumist, ning vastupidi – võib põhjustada alusetut rikastumist isegi juhul, kui edasikandumist ei ole toimunud.

42. Sellest järeldub võimalus, et maksu edasikandumine ei pea tingimata olema ainus erand alusetult makstu tagastamisest.

43. Loomulikult tuleb alusetult makstu tagastamisest keeldumist seetõttu, et see on erand üldreeglist, tõlgendada kitsalt. Siiski ei saa see viia selliste siseriiklike eeskirjade olemasolu kõrvalejätmiseni, milles võetakse arvesse muid eeldusi kui edasikandumine, kuid mis on sama õiguspärased kui viimane, sest need põhinevad huvitatud poole samuti alusetul rikastumisel.

28 – Erandi selle aluse on õiguskirjandus ja mõni kohtujurist seadnud äärmise kahtluse alla. Lühidalt on mõte selles, et kui õigusvastase maksu tagasisaamise õigus ise tugineb eesmärgile vältida maksu sisse nõudnud riigi „alusetut rikastumist", oleks vähemasti meelevaldne piirata seda õigust just selleks, et vältida maksu maksja alusetut rikastumist (vt sellega seoses eespool viidatud Hubeau, F., lk 449; Berlin, D., „Chronique de jurisprudente fiscale européenne", *Revue trimestrielle de Droit européen*, 1997, lk 167; kohtujurist Tesauro 27. juuni 1996. aasta ettepanek kohtuasjas Comateb). Ilma et see piiraks mõne nimetatud kriitika teoreetilist põhjendatust, on kindel see, et tagasisaamise õigusest alusetu rikastumise tõttu erandi tegemine on kohtupraktikas praegu juba kindlalt juurdunud.

44. Samuti ei saa unustada, et nimetatud erand oli vaatamata sellele, et Euroopa Komisjon võttis selle omaks, siseriikliku päritoluga reegel. Seega ei ole tegemist muutumatu, liidu õigusele ainuomase eeskirjaga, mille kohaldamine oleks liikmesriikidele kohustuslik. Viimaste ülesanne, nagu juba märgitud, on kehtestada tagastamise vormilised ja materiaalõiguslikud tingimused. Kui liikmesriigid otsustavad kohaldada erandit edasikandumise või alusetu rikastumise tõttu, peavad nad seda tegema liidu kohtupraktikas kehtestatud tingimusi arvestades, kuid miski ei takista neil kehtestada teistsugust erandit, mille vastavuse üle liidu õigusele võib lõpliku otsuse teha Euroopa Kohus.

2. Käesoleva kohtuasja eripära ja vajadus *ad hoc* lahendi järele

45. Østre Landsret püüab esitatud eelotsuse küsimustes paigutada käesoleva kohtuasja eripärased asjaolud tavapärase edasikandumise ja alusetu rikastumise mõiste alla. Kokkuvõttes küsib Taani kohus, kas sellises kohtuasjas nagu käesolev esinevad mõlemad tingimused, mida on kohtupraktikas AMBI tagastamisest keeldumiseks seni peetud vältimatuks: esiteks, kas on toimunud edasikandumine, ja teiseks, kas maksu võimalik tagastamine põhjustaks teistel asjaoludel maksumaksjatest ettevõtjate alusetu rikastumise.

46. AMBI puhul näib siiski olevat vältimatu anda *ad hoc* vastus, mis täpsustab senist kohtupraktikat. Ning seda seetõttu, et tegemist on, nagu juba täheldatud, põhimõtteliselt pretsedenditu ja erilise juhtumiga, kus õigusvastaseks tunnistatud maks on vaid üks element õigusaktide paketis, mida tuleb tervikuna arvesse võtta.

47. Just seetõttu on teine eelotsuse küsimus vaidluses keskse tähtsusega. Küsimusega on õigupoolest tõstatatud probleem, kas saab esineda edasikandumist, kui õigusvastase maksu summa on „hüvitatud" samaaegse säästuga, mis tuleneb samast õigusreformist, ehkki see ei väljendu tegelikus hinnatõusus. Loomulikult eeldab minu soovitatav vastus teisele küsimusele selle küsimuse – mis lisaks on ülejäänud küsimuste eeldus – mõistete ümbersõnastamist.

3. „Edasikandumise" kategooria ei võimalda anda rahuldavat vastust esitatud eeldusele

48. Samamoodi nagu paljudes muudes varem Euroopa Kohtule esitatud kohtuasjades, oli ka AMBI kaudne maks, mis sarnanes suurel määral käibemaksuga. Selle tegelik edasikandumine on aga palju vähem ilmne kahel põhjusel. Esiteks seetõttu, et õigusreformi eri osised võimaldavad selle vastastikust neutraliseerimist, mistõttu saab vältida hindade tõstmist. Ning vormilisest küljest seetõttu, et erinevalt käibemaksust ei kajastatud AMBI-d arvetel eraldi. [29]

49. Taani valitsus väidab, et käesoleval juhul leidis kõigele vaatamata aset „edasikandumine", sest AMBI „asendas" samal ajal kaotatud sotsiaalkindlustusmaksed osana toote hinnast, mille just sel põhjusel sai jätta samaks (selles mõttes võis AMBI-d pidada „edasikandunuks"). Muus osas ei kujutanud AMBI arvel kajastamata jätmine tema arvates olulist takistust edasikandumise hindamisel, sest seda saaks üldiselt hinnata kogu maksu kehtivuse ajal maksustatud ettevõtjate toodete kõigi hindade alusel.

29 – Vastupidi käibemaksule ei näi edasikandumine olevat olnud AMBI olemuslik tunnus. Kui sarnaselt käibemaksule kohaldatakse AMBI-d toote turustamise eri etappides ja iga maksukohustuslase puhul võiks esineda kalduvus kanda see edasi majandusahela järgmisse lülisse, ei esine AMBI puhul määravat edasikandumist, mis iseloomustab käibemaksu (mida nõutakse sisse osade kaupa, kuid eesmärgiga maksustada vaid lõpptarbijat).

50. On selge, et Taani valitsuse selline käsitus moonutab tundmatuseni tavapärast maksu „edasikandumise" mõistet ja et see ei lange mingil juhul kokku liidu kohtupraktika arusaamaga sellest mõistest.

51. Maksusüsteemis määratletakse edasikandumist vahendina, mis võimaldab kanda maksukohustuse üle lõplikule maksumaksjale, nii et maks on neutraalne üksikisiku või ettevõtja suhtes, kes algselt seda maksab ja seejärel edasi kannab, olles üksnes maksu sissenõudmise protsessi osa.[30] See maksukohustuse ülekandmine toimub tavaliselt müügihinna kaudu, olgu sellesse sulandamise teel või eraldi kajastatult, nagu käibemaksu puhul; igal juhul peab maksu lisamine olema hinna kujunemise käigus hinnatav. Niisugustel juhtudel, nagu see AMBI puhul nähtavasti enamasti oli, kui ei ole ilmne, et maksukohustus on terviklikuna üle kantud kolmandale isikule, on väga keeruline järeldada, et tegelik „edasikandumine" on aset leidnud.

52. Sellele lisanduvad tõendamisraskused, mida võib põhjustada „edasikandumisel asendamise" väide, mida kaitseb Taani valitsus. Maksu kehtivuse ajavahemiku pikkus, maksustatud toodete mitmekesisus ning erinev intensiivsus, millega, nagu kinnitasid hagejad, ühte ja teist maksukohustust imporditud ja omamaiste toodete suhtes kohaldati, põhjustavad vähemalt teatavaid kahtlusi seoses nimetatud asjaolude piisavalt täpse hindamise võimalikkusega.

53. Kindlasti on kohtupraktikas rõhutatud, et edasikandumine „sõltub mitmest igale kaubandustehingule omasest tegurist, mis eristavad seda muudest teises kontekstis asetsevatest juhtumitest", ja et „see kujutab endast faktiküsimust, mida peab uurima siseriiklik kohus".[31] Sellest võiks järeldada, et arvestades iga juhtumi asjaolusid, võib siseriiklik kohus lugeda edasikandumise aset leidnuks muudel viisidel kui maksu lisamisega hinnale. Viidatud kohtuotsustes oli kõnealuse täpsustuse eesmärk siiski vaid selgitada, et kaudset maksu ei tohi automaatselt pidada edasikandunuks.

54. Kuid sellisel „edasikandumise" nähtuse paindlikul käsitusel peavad olema teatud piirid. Vaatamata kohtupraktika sellisele kinnitusele, on minu arvates liialt meelevaldne väita, et üksnes sotsiaalmaksete „asendamine" uue maksuga, kui neid kohaldatakse sama maksukohustuslase suhtes, kuid eri alustel ja

30 – Vt nt Pérez Royo, F., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 4. väljaanne, 2010, lk 741.

31 – Eespool viidatud kohtuotsused Bianco ja Girard, punkt 17; Comateb, punkt 25, ja Weber's Wine World, punkt 96.

erineva intensiivsusega, on piisav selleks, et pidada uut maksu edasikandunuks.

55. Loomulikult ei saa selle põhjal järeldada, et vaatamata kõigele ei ole „edasikandumine" selle tavapärases tähenduses suuremal või väiksemal määral aset leidnud, vaid üksnes välistada võimalus tõendada seda vaid nimetatud hüvitamisele vastavate andmete põhjal. Sellisel juhul tekiks oht kehtestada selline „edasikandumise eeldus", mis on kohtupraktika kohaselt keelatud.

56. Just sellistel asjaoludel tekib alternatiivne võimalus kaaluda, kas juhul, kui edasikandumist selle tavalises tähenduses ei ole toimunud, ei ole mitte tegemist „veel ühe" asjaoluga, mida saab samamoodi seostada „alusetu rikastumise" mõistega. Nii on see ajaliselt ja funktsionaalselt edasikandumisele eelneva nähtuse, „hüvitamise" puhul, mis on teise eelotsuse küsimuse ese.

4. „Hüvitamine" kui võimalik erand tagastamise kohustusest

57. Viidatud „hüvitamine" sobitub tegelikult loomulikul viisil alusetu rikastumise dialektikasse, mis minu arvates on tegelik alus kogu Euroopa Kohtu praktikale, mis käsitleb alusetult makstu tagastamise õigusest erandi tegemist.

58. Olen seega seisukohal, et Euroopa Kohus peaks käesolevas kohtuasjas minema kaugemale Østre Landsreti esitatud küsimuste sõnastusest, mis võiksid kohustada peale sundima edasikandumise klassikalist arusaama ja omistama sellele kunstlikult ja minu arvates lisaks ka asjatult faktilise tähenduse, mis ei sobitu selle põhiolemusega.

59. Ütlen „asjatult" seetõttu, et minu arvates võimaldab vastavasisuline olemasolev kohtupraktika laiendada erandi tegemist tagasisaamise õigusest ka asjaomase maksu „edasikandumise" muudele eeldustele, mille korral võib siiski tekkida alusetu rikastumine juhul, kui õigusvastane maks tagastatakse. Nii on see käesolevas kohtuasjas viidatud „hüvitamise" puhul.

60. Hüvitamise idee ei ole kohtupraktikas ka pretsedenditu ning see esines juba enne, kui kohtuasjas Just tehtud otsusega kinnistati erandi tegemine tagasisaamise õigusest edasikandumise ja alusetu rikastumise tõttu.

61. Vaevalt aasta enne kohtuasjas Just tehtud otsust kinnitati kohtuasjas Pigs and Bacon

Commission tehtud otsusega,[32] et õigusvastast maksu on võimalik „hüvitada" muude majanduslike eeliste andmisega maksumaksjale. Kõnealuses kohtuasjas Iirimaa High Courti (ülemkohus) esitatud eelotsuse küsimus oli seotud riigiasutusega Pigs and Bacon Commission, kes nõudis kõigilt peekonitootjatelt maksu ja andis teatavaid toetusi üksnes neile tootjatele, kes tegid oma eksporditehinguid tema vahendusel.

62. Kõnealuses kohtuotsuses kinnitati, et selline süsteem, nagu on kehtestatud Iirimaal, rikub kaupade vaba liikumise eeskirju ja sealihaturu ühist korraldust kahel eri viisil: esiteks konkurentsi moonutamisega eksporditoetuste andmise kaudu ja teiseks sellega, et seab rahaliselt halvemasse olukorda kõik tootjad, kes müüvad välismaale otse, nimetatud riigiasutuse teenuseid kasutamata (sest need tootjad peavad maksma maksu, kuid neil ei ole mingit õigust toetusele).[33] Kuna kõnealuse maksu eesmärgid olid vastuolus aluslepinguga, ei saanud seda tootjatelt õigusjärgselt nõuda.

63. Nagu oma varasemaski kohtupraktikas, jättis Euroopa Kohus siseriikliku kohtu ülesandeks hinnata, „kas […] ja millisel määral" pidi kõnealust maksu tagastama ettevõtjatele, kes seda olid maksnud. Käesoleva kohtuasja seisukohast on aga eriti oluline see, et Euroopa Kohus otsustas kohtuasja asjaolusid arvestades, et oli siseriikliku kohtu ülesanne hinnata, kas ja millisel määral võis makstud maksu maksumaksjale „hüvitada" muude summadega, mida talle oleks antud eksporditoetustena.[34]

64. Kindlasti ei ole kohtuasja Pigs and Bacon Commission asjaolud identsed käesoleva ettepaneku esemeks oleva kohtuasja asjaoludega. Esimese puhul kehtestati hüvitised seetõttu, et tootjatel oli õigus maksu tagastamisele, kuid samas oleksid nad pidanud tagastama õigusvastased toetused.

65. Pisut hiljem tekkis kohtupraktikas taas võimalus kohaldada „hüvitamise" ideed otsetoetuste puudumise kontekstis: kohtuasjas Apple and Pear Development Council tehtud otsuses, mis oli seotud Ühendkuningriigi samanimelise asutusega, kinnitati, et on siseriikliku kohtu ülesanne otsustada, „kas ja millisel määral" tuleb maksumaksjatele tagastada maks, millest rahastatakse asutust, mille tegevus on osaliselt vastuolus ühenduse

32 – 26. juuni 1979. aasta otsus kohtuasjas 177/78 (EKL 1979, lk 2161).

33 – Eespool viidatud kohtuotsus Pigs and Bacon Commission, punktid 19 ja 20.

34 – Eespool viidatud kohtuotsus Pigs and Bacon Commission, punkt 25.

õigusega, ning „kas ja millisel määral" võib õigust maksu tagastamisele „hüvitada otseste eelistega, mida nimetatud asutuse tegevus on huvitatud maksumaksjale toonud". [35]

66. Seega võib väita, et viidatud kohtuotsustes lähtuti mõttest vältida olukorda, kus õigusvastaselt sissenõutud maksu tagastamise tõttu leiab aset maksumaksja alusetu rikastumine. Lisaks sellele kerkib esile edasikandumise klassikalisest arusaamast erinev idee, millest lähtutakse alates kohtuasjas Just tehtud otsusest alusetult saadu tagastamisest erandi tegemise asjakohasuse kohtulikul hindamisel.

67. Minu arvates näitavad kaks viidatud kohtuotsust, et alusetult saadu tagastamise õigusest võib teha erandeid teatavatel muudel eeldustel kui edasikandumine, tulenevalt teistest eelistest, mida maksumaksja on võinud saada samalt maksuhaldurilt, kes õigusvastase maksu sisse nõudis. [36] Lõplik järeldus oleks see, et maksu edasikandumise olemasolu ei ole ainus võimalik põhjendus tagastamisest keeldumiseks; keeldumine võib põhineda samaaegselt saadud säästust tuleneval võimalikul alusetul rikastumisel. [37]

5. Tingimused, mille korral „hüvitamine" võib saavutada „edasikandumisega" sarnase mõju

68. On oluline kohe täpsustada, et erandit alusetult saadu tagastamise õigusest võib aktsepteerida vaid rangetel tingimustel.

69. Esiteks on selleks, et vältida liikmesriikidepoolseid võimalikke pettusi või *ad hoc* lahendusi, vaja, et õigusjärgsete kohustuste samaaegne tühistamine oleks õigusvastaseks tunnistatud maksuga otseses põhjuse-tagajärje seoses.

70. Seetõttu ei ole kohane ükski õiguspärane, maksumaksjale soodsam või ebasoodsam meede, mis langeb ligilähedaselt kokku õigusvastase maksu sissenõudmise ajaga. Samaaegne sääst, mis võiks põhjustada alusetu rikastumise, peab algusest peale olema lahutamatult seotud kõnealuse õigusvastase maksu kehtestamisega.

35 – 13. detsembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 222/82 (EKL 1983, lk 4083, punktid 40 ja 41).

36 – Sellega seoses ollakse õiguskirjanduses osaliselt seisukohal, et õigus alusetult saadu tagastamisele on hüvitatav õigus. Vt nt Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M., *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario*, Septem Ediciones, Oviedo, 2003, § 294; ja De Wolf, M., *Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudente de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, Buylant, Bruxelles-LGDJ, Paris, 2005, lk 416.

37 – Veelgi enam, „hüvitamine" kui alusetult makstu tagastamise kohustusest tehtav erand vabaneks mõnest etteheitest, mida „edasikandumise" suhtes esitatakse, mistõttu erinevalt viimasest ei esineks hüvitamise korral kolmandaid isikuid, kellele võiks lõpuks langeda õigusvastase maksu kohustus.

71. See nõue näib ilmne, arvestades kohtuasjas Deville tehtud otsust, milles rõhutatakse viitega tõhususe põhimõttele kui edasikandumise teooria kohaldamise piirile, et *„pärast Euroopa Kohtu otsust*, millest tuleneb, et teatavad õigusaktid on vastuolus asutamislepinguga, ei saa siseriiklik seadusandja võtta vastu ühtki menetlusnormi, mis piiraks konkreetselt võimalusi soodustada nimetatud õigusaktide kohaselt sissenõutud maksude tagastamist." [38] Seetõttu ei saa tagastamata jätmise põhjendust esitada pärast maksu õigusvastaseks tunnistamist.

72. AMBI puhul vaidlustati Euroopa Kohtus selle seotus sotsiaalkindlustusmaksete kaotamisega juba menetluses, mis päädis eespool viidatud kohtuasjas Dansk Denkavit tehtud otsusega (punkt 3), ning seda ei ole käesolevas menetluses otseselt kahtluse alla seatud. Igal juhul ei takistaks miski siseriiklikul kohtul vajaduse korral nõudmast selle asjaolu kohta täpsemat tõendit. [39]

73. Teiseks peab olema tegemist eeldusega, mille puhul tekib piisav vastavus tühistatud kohustuste saajate ringi ja uue maksu kohustuslaste vahel.

74. Kolmandaks peab tekkinud sääst olema mõõdetav liigse raskuseta ja sarnastel tingimustel sellele, kuidas seda tuleb teha tasutud maksuvõla puhul, nii et selle „hüvitamise" saaks põhjendatult vaidlustada.

75. Viimaseks tuleb märkida, et õigusvastase maksu „hüvitamise" olemasolu, mis võimaldab keelduda selle tagastamisest või seda vähendada, peab hindama asja menetlev siseriiklik kohus iga kohtuasja puhul eraldi ja siseriiklike ametiasutuste esitatud tõendeid arvesse võttes. Teisisõnu on õigusvastase maksu „hüvitamisest" tuleneva võimaliku alusetu rikastumise tõendamise kohustus liikmesriigil. [40] Vastasel juhul kohaldataks eeldust, mis on kohtupraktika kohaselt sõnaselgelt keelatud, sest see muudab

38 – 29. juuni 1988. aasta otsus kohtuasjas 240/87 (EKL 1988, lk 3513, punkt 13) (kohtujuristi kursiiv). Vt ka 17. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-228/96: Aprile (EKL 1998, lk I-7141, punkt 16) ja 9. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-343/96: Dilexport (EKL 1999, lk I-579, punkt 38). Sellega seoses kinnitati ka Euroopa Parlamendi 9. veebruari 1983. aasta resolutsioonis riikide vastutuse kohta ühenduse õiguse kohaldamisel ja järgimisel, et juhul, kui Euroopa Kohus on tunnistanud teatavad maksud asutamislepinguga vastuolus olevaks, on kõik hiljem vastuvõetud siseriiklikud õigusaktid, mis piiravad alusetult makstud maksude tagastamise õigust – võimaldades sellega liikmesriikidel alusetult kinni pidada nimetatud alusetute maksude tulemust –, vastuolus ühenduse vaimuga ja need tuleks tühistada (EÜT C 68).

39 – Taani valitsuse märkustes mainitakse näiteks sellega seotud viite olemasolu AMBI koostamisseaduse ettevalmistamisel.

40 – Loomulikult ilma, et see piiraks nõude esitajate võimalust esitada nende arvates vajalikke dokumente, mida võib arvesse võtta ka siseriiklik kohus (sellega seoses eespool viidatud kohtuotsus Michaïlidis, punkt 41).

„tagastamise tegelikkuses võimatuks või ülemäära keeruliseks”. [41]

6. Järeldus

76. Kõike eespool öeldut arvesse võttes olen seisukohal, et teisele eelotsuse küsimusele tuleb vastata nii, et liidu õigusega ei ole vastuolus see, kui riik võib keelduda alusetult sisse nõutud maksu tagastamisest olukorras, kus ta kontrollib, et alusetult saadud summad võib lugeda hüvitatuks sellega, et samal ajal ja nimetatud summadele vastavalt vähendatakse muid makse, millest samad maksukohustuslased on saanud tegelikku kasu, tingimusel et ühe maksu kehtestamise ja teise kaotamise vahel on otsene põhjuse-tagajärje seos.

B. *Kolmas ja neljas eelotsuse küsimus*

77. Küll pisut keerukas sõnastuses tõstatatakse kolmandas ja neljandas eelotsuse küsimuses lühidalt öeldes täiendav küsimus, kas võimalik erinev kohtlemine kogu õigusliku reformi raames (mis võiks seada ühed ettevõtjad võrreldes teistega eelisolukorda) kujutab endast veel üht tegurit, mida analüüsida alusetu rikastumise olemasolu või puudumise hindamisel, selleks et otsustada AMBI tagastamise asjakohasuse või mitteasjakohasuse üle.

78. Vastavalt juba viidatud otsusele kohtuasjas Weber’s Wine World võib siseriiklik kohus hinnata maksukohustuslase alusetu rikastumise – mis tuleneb õigusvastaselt sissenõutud maksu tagastamisest – olemasolu ja ulatust vaid „pärast majanduslikku analüüsi, milles on arvesse võetud kõiki asjaomaseid asjaolusid”. [42]

79. Seni on kõnealust majanduslikku analüüsi kohtupraktikas seostatud selle kontrollimisega, kas maksukohustuslase müügikäive ei ole väga paindlike nõuete puhul õigusvastase maksu edasikandumise ja sellest tuleneva hinnatõusu tõttu vähenenud.

80. Käesoleval juhul tuleb aga majanduslikus analüüsis hinnata teist, samuti olulist tegurit, millele Østre Landsret viitab oma kolmandas ja neljandas eelotsuse küsimuses.

41 – Eespool viidatud kohtuotsused Bianco ja Girard, punkt 17; Comateb, punkt 25, ja San Giorgio, punkt 14.

42 – Punkt 100.

81. Østre Landsret lähtub neis kahes küsimuses õigupoolest ühest põhihüpoteesist: et AMBI-ga maksustati proportsionaalselt rohkem importivaid ettevõtjaid kui neid ettevõtjaid, kes ostsid põhiliselt omamaist kaupa, samas kui kaotatud sotsiaalmaksed „mõjutasid mõlemat liiki ettevõtjaid proportsionaalselt samal määral, olenemata ettevõtja ostude koosseisust".

82. Põhikohtuasja pooltel ja komisjonil on siiski olulisi erimeelsusi nii seoses Landsreti esitatud küsimuste ulatuse kui ka faktiliste andmetega, millele Landsret toetub.

83. Hagejatest ettevõtjad peavad ühelt poolt tõendatuks, et peamiselt impordiga tegelevad ettevõtjad maksid riigikassale AMBI näol palju suuremaid summasid kui ettevõtjad, kes hankisid peamiselt omamaiseid kaupu. Erinevust kinnitab tõsiasi, et vastupidiselt käibemaksule ühendusesisestes tehingutes ei nõutud AMBI-d sisse importimise ajal, vaid imporditud kaupade esimesel müügil Taanis, ja et importija ei saanud erinevalt omamaisest tootjast siis maksubaasist AMBI väljaarvutamiseks maha arvata imporditud kaupade väärtust.

84. Taani valitsus omakorda eitab kategooriliselt, et Taani ja imporditud tooteid oleks AMBI-ga erinevalt maksustatud, kinnitades, et mitte AMBI, vaid „sotsiaalmaksete kaotamine – mille õiguspärasust ei ole kahtluse alla seatud – vähendas Taanis tootmiskulusid ja seadis Taanis toodetud kauba seetõttu soodsamasse olukorda".

85. Komisjon, kes nõustub selles punktis Taani valitsusega, selgitas kohtuistungil, et põhjus, miks ühed ettevõtjad maksid AMBI-d teistest ettevõtjatest proportsionaalselt rohkem, on selles, et Taani toodete puhul jaotus maksukoormus kaubandusahela järjestikuste lülide vahel, kuid imporditud toodete puhul nõuti kogu AMBI sisse nende esimese müügi ajal Taani territooriumil. Komisjoni arvates ei tähenda see, et imporditud tooteid oleks omamaistest toodetest rohkem maksustatud, vaid üksnes seda, et importivad ettevõtjad maksid suuremaid summasid. See tegur aga ei võimalda tuvastada „diskrimineerimise probleemi", sest maksu tagastamise eeskirjad on kõikide ettevõtjate suhtes samasugused, sõltumata sellest, millisel määral nad AMBI-d alusetult maksnud on. Sel viisil keskendub komisjon vastuses kahele viimasele küsimusele üksnes kahtlusele, kas tagastamise mehhanismis kui sellises esineb diskrimineerimist.

86. Siinkohal on oluline märkida, et erinevalt eelotsuse küsimusest, mille alusel tehti juba viidatud otsus kohtuasjas Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, mis sai samuti alguse Østre Landsreti eelotsusetaotlusest, ei ole käesolevas menetluses tõstatatud küsimust AMBI võimalikust diskrimineerivast olemusest ELTL artikli 110 [43] tähenduses. Nimetatud kohtuotsuses piirduti siiski tõdemusega, et AMBI-sugune maks rikub oma sarnasuse tõttu käibemaksuga kuuenda direktiivi artiklit 33, kuid kuna seda peeti juba asjatuks, ei tehtud otsust maksu võimaliku diskrimineeriva olemuse kohta (mis seetõttu oli vastuolus EÜ endise artikliga 95), mille kohta oli samuti küsimus esitatud. [44] Teisalt algatas komisjon Taani vastu kõnealuse maksureformi tõttu mitu rikkumismenetlust, kuid vaid üks neist (mis käsitles kuuenda direktiivi artikli 33 rikkumist) esitati Euroopa Kohtule, mille tulemuseks oli vastav süüdimõistev otsus.

87. Selle uue eelotsusetaotlusega toob Taani kohus AMBI diskrimineeriva olemuse küsimust küll sõnaselgelt tõstatamata selle küsimuse uuesti Euroopa Kohtu ette, tehes seda kaudsel viisil alusetult saadu tagastamise eeskirjade küsimuse kaudu.

88. Kohtuistungil rõhutas Taani valitsus ohtu „vastata küsimusele, mida Landsret ei ole esitanud", millega ta viitas tõenäoliselt sellele, et maksu diskrimineeriva olemuse probleemi uuesti tõstatamine on kohatu.

43 – EÜ artikkel 95, millest hiljem sai EÜ artikkel 90. Vastavalt kohtupraktikale keelab nimetatud säte sellise maksustamise korra, mis toob imporditud toodetele võrreldes omamaiste toodetega otsest või kaudset kahju kas siis seetõttu, et maksustatakse vaid neid, neid maksustatakse suuremal määral või seepärast, et nende makse- või arvutustingimused on ebasoodsamad. 16. juuni 1966. aasta otsus kohtuasjas 57/65: Lütticke (EKL 1966, lk 293); 22. juuni 1976. aasta otsus kohtuasjas 127/75: Bobie Getränkevertrieb (EKL 1976, lk 1079); 8. jaanuari 1980. aasta otsus kohtuasjas 21/79: komisjon *vs*. Itaalia (EKL 1980, lk 1); 27. veebruari 1980. aasta otsus kohtuasjas 55/79: komisjon *vs*. Iirimaa (EKL 1980, lk 481); 12. juuli 1983. aasta otsus kohtuasjas 170/78: komisjon *vs*. Ühendkuningriik (EKL 1983, lk 2265); 3. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 277/83: komisjon *vs*. Itaalia (EKL 1985, lk 2049); 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-90/94: Haahr Petroleum (EKL 1997, lk I-4085); 2. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-213/96: Outokumpu (EKL 1998, lk I-1777); 17. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-68/96: Grundig Italiana (EKL 1998, lk I-3775); 27. veebruari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-302/00: komisjon *vs*. Prantsusmaa (EKL 2002, lk I-2055); 19. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-101/00: Tulliasiamies ja Siilin (EKL 2002, lk I-7487, punkt 54); 5. oktoobri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-290/05 ja C-333/05: Nádasdi ja Németh (EKL 2006, lk I-10115) ja 18. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-313/05: Brzeziński (EKL 2007, lk I-513). Euroopa Kohus on eelkõige sedastanud, et nimetatud sätet on rikutud juhul, „kui maksu, millega maksustatakse imporditud toodet ja sarnast omamaist toodet, arvutatakse eri viisil ja erineva korra alusel, põhjustades vähemalt teatavatel juhtudel imporditud toote suuremal määral maksustamist". 17. veebruari 1976. aasta otsus kohtuasjas 45/75: Rewe (EKL 1976, lk 181, punkt 15); 27. veebruari 1980. aasta otsus eespool viidatud kohtuasjas komisjon *vs*. Iirimaa (punkt 8); 26. juuni 1991. aasta otsus kohtuasjas C-153/89: komisjon *vs*. Belgia (EKL 1991, lk I-3171, punkt 12); 26. juuni 1991. aasta otsus kohtuasjas C-152/89: komisjon *vs*. Luksemburg (EKL 1991, lk I-3141, punkt 20); 12. mai 1992. aasta otsus kohtuasjas C-327/90: komisjon *vs*. Kreeka (EKL 1992, lk I-3033, punkt 12) ja 23. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-375/95: komisjon *vs*. Kreeka (EKL 1997, lk I-5981, punkt 20).

44 – Selles asjas 30. jaanuaril 1992. aastal esitatud ettepanekus kohtujurist Tesauro küll käsitles seda küsimust, kuid jättis siseriikliku kohtu ülesandeks „kontrollida *konkreetselt*, kas vaidlusalune maks on reguleeritud selliselt, et see välistab igal juhul diskrimineerimise imporditud kaupade suhtes". Seoses sellega tuletab Tesauro meelde, et kohtupraktika kohaselt saab maksustamise korda EÜ artikliga 95 (ELTL artikkel 110) kooskõlas olevaks pidada vaid juhul, kui tõendatakse, et see on struktureeritud viisil, mis välistab igal juhul võimaluse imporditud kaupadega seotud diskrimineerimiseks. Igal juhul peab siis, kui kohaldamise kord ei ole läbipaistev, selle korra kehtestanud riik tõendama, et sellel ei ole mingil juhul diskrimineerivat mõju (viidatud ettepaneku punkt 11).

89. Minu arvates ei esita Østre Landsret käesoleval juhul küsimust, kas kogu õigusreformi olemus oli diskrimineeriv, ega ka küsimust, nagu väidab komisjon, kas tagastamise mehhanismis kui sellises esineb diskrimineerimist. Nii või teisiti küsib Østre Landsret vaid seda, kas õigusreformi mõju, mis kõnealusel juhul oli proportsionaalselt soodsam väiksema imporditud toodete käibega ettevõtjatele kui peamiselt importivatele ettevõtjatele, peab olema tegur, mida võtta arvesse AMBI-na tasutud summade tagastamise arvutamisel, jättes kõrvale alusetu rikastumise eelduse.

90. Sellele küsimusele ei ole raske anda jaatavat vastust. Nagu juba märgitud, on alusetut rikastumist algusest peale käsitletud erandina riigi kohustusest tagastada alusetult saadu, ning maksu edasikandumine on alates 1980. aastast olnud alusetu rikastumise kõige iseloomulikum eeldus. Kuid seda erandit peab tõlgendama piiratult. Seega tuleb juhul, kui vaatamata edasikandumise esinemisele põhjustab hinnatõus ettevõtja konkurentsivõime languse, seda olukorda arvesse võtta, ning välistada võimaluse korral erandi kohaldamine, kui tõendatakse, et tagastamine asjaomase juhtumi asjaoludel ei põhjustaks alusetut rikastumist. [45]

91. Käesoleval juhul ei viita hagejad konkurentsivõime kaotusele kirjeldatud tingimustel, vaid oma konkurentide positsiooni suhtelisele paranemisele, mis tulenes proportsionaalselt väiksematest ettevõtlus- ja maksukuludest, mida reform nende puhul ette nägi. Vaatamata nimetatud erinevusele, on loogika mõlema juhtumi puhul kokkuvõttes sama ja seega peab samasugune olema ka vastus.

92. Nagu eespool juba selgitatud, on erand tagasisaamise õigusest edasikandumise korral piiratud juhul, kui edasikandumine põhjustab asjaomase ettevõtja konkurentsivõime languse, mis võimaldab tagastamise tõendamise korral välistada alusetu rikastumise. Samamoodi peab olema piiratud õigusvastase maksu „hüvitamise" tõttu tehtava erandi kohaldamine juhul, kui kõnealune õigusreform oleks seadnud konkureerivad ettevõtjad proportsionaalselt soodsamasse olukorda, põhjustades selle asjaomase ettevõtja konkurentsivõime languse, kelle puhul ka käesoleval juhul välistataks täielikult või osaliselt alusetu rikastumine maksu tagastamise korral. Sellistel juhtudel seab alusetu rikastumise kriteerium asjakohases ulatuses uuesti sisse tagasisaamise õiguse eesmärgiga heastada võimalik erinev kohtlemine.

45 – Eespool viidatud kohtuotsused Comateb, punkt 31, ja Just, punkt 26.

93. Loomulikult sõltub see tegur sellest, kuidas hinnatakse sellest vaatepunktist kõnealuse õigusreformi mõju, mis on üksnes siseriikliku kohtu ülesanne.

97. Huvitaval kombel tuginevad nii Taani valitsus kui ka hagejast ettevõtjad kohtuasjas Comateb tehtud otsuse eespool viidatud punktile 25, kus kinnitatakse, et edasikandumine „sõltub iga kaubandustehingu puhul mitmest tegurist, mis eristab seda muudest, erinevas kontekstis aset leidvatest juhtumitest".

C. *Esimene eelotsuse küsimus*

94. Teise eelotsuse küsimuse soovitatud vastus muudaks põhimõtteliselt tarbetuks vastamise Østre Landsreti esitatud esimesele küsimusele, mis käsitleb viisi hinnata – kas eraldi või koos – AMBI võimalikku edasikandumist.

98. Taani valitsus on seisukohal, et viide iga kaubandustehingu kontekstile võimaldab edasikandumist üldiselt hinnata juhul, kui ka hinnad on määratud üldiselt. Nõude esitanud ettevõtjad seevastu on seisukohal, et just nimetatud viide [46] kohustab analüüsima viisi, kuidas hind igas tehingus, igas ostumüügitehingus on kujunenud, ning et ei saa läbi viia üldist hindamist, mis põhineb ideel, et kaotatud maksude edasikandumine asendati lihtsalt AMBI edasikandumisega, arvestades, et kaotatud sotsiaalkindlustusmaksed mõjutasid imporditud tooteid ja omamaiseid tooteid ühtmoodi, kuid AMBI-ga maksustati proportsionaalselt enam esimesi.

95. Arvestades, et ei saa välistada, nagu juba märgitud, „edasikandumise" aset leidmist selle sõna tavalises tähenduses, analüüsin järgnevalt siiski nimetatud esimest eelotsuse küsimust.

96. Taani kohus küsib, kas edasikandumise hindamiseks piisab maksukohustuslase poolt nelja-aastase ajavahemiku jooksul tehtud tehingute üldisest hindamisest seoses paljude toodetega või tuleb tehinguid igal konkreetsel juhul eraldi hinnata.

99. Minu arvates tuleb kohtuotsuses Comateb tehtud viidet iga tehingu asjaoludele tõlgendada pigem edasikandumise mõiste paindlikumaks muutmise tegurina kui viitena

46 – Mis on seotud mõne kohtupraktikas kasutatava väljendiga, nagu edasikandumine „ostjale", „lõpptarbijale" jne.

edasikandumise rangelt individuaalsele hindamisele, st toodete ja müügitehingute kaupa.

100. Nagu eespool on märgitud, ei ole edasikandumise nähtuse paindlik käsitus absoluutne ning sellel on teatavad piirid, eelkõige need, mis tulenevad „edasikandumise" mõistest endast.

101. Seetõttu ületab viis, kuidas Taani ametiasutused võisid edasikandumist esimese küsimuse sõnastuse põhjal otsustades hinnata, kaugelt mõiste kõnealused piirid, sest see hõlmab ülemäära pika ajavahemiku (neli aastat) andmeid, mis on seotud „paljude toodete" ja isegi „täiesti teistsuguste tehingutega kas enne või pärast asjakohast toodete müüki".

102. Ükskõik kui lai „konteksti" ja „igale kaubandustehingule omaste tegurite" määratlus, millele eespool viidatud kohtuasjas Comateb tehtud otsuse punktis 25 viidatakse, ka oleks, võimaldaks see vaevalt hõlmata esimeses eelotsuse küsimuses käsitletud eeldusi. Kõige rohkem oleks võimalik hinnata tooterühmi või omavahel mingil määral seotud tehinguid, kuid lühema ajavahemiku jooksul, sest näib võimatu väita, et hinnad kehtestatakse neljaks aastaks üldiselt ettevõtte kõigi tehingute jaoks.

103. See, et siseriiklik kohus toetub tõendite vaba hindamise põhimõttele, ei muuda minu arvates eelmist järeldust. Selles osas tuleb meelde tuletada, et „kuigi küsimus, kas maks on edasi kandunud, on faktiküsimus, mis kuulub siseriikliku kohtu pädevusse", ning kuigi vaid tema peab hindama sellega seotud tõendeid, „ei või edasikandumise tõendamise kord muuta tegelikkuses võimatuks või ülemäära keeruliseks tagastada maksu", mis on sisse nõutud liidu õiguse vastaselt. [47]

104. Sõltumata käesoleva kohtuasja asjaoludest, võiks täiesti teistsuguste toodetega seotud väga erilaadsete tehingute üldine hindamine nelja aasta jooksul muuta maksukohustuslase jaoks võimatuks maksu edasikandumise toimumise järelduse ümberlükkamiseks tõendite esitamise.

47 – Eespool viidatud kohtuotsus Michaïlidis (punkt 40).

VII. Ettepanek

105. Sellest tulenevalt soovitan Euroopa Kohtul vastata Østre Landsreti esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Liidu õigusega ei ole vastuolus see, kui õigusvastase maksu tagastamisest tehakse erand juhul, kui nimetatud maks võib olla hüvitatud muude, õiguspäraste ja samamoodi mõõdetavate kohustuste samaaegse kaotamise abil, mille tagajärjel leiaks muidu aset alusetu rikastumine. Nende asjaolude esinemist peab hindama siseriiklik kohus, võttes seejuures arvesse tõendeid, mille on esitanud siseriiklikud asutused, kellel lasub tõendamiskohustus.

2. Teatavat ettevõtjate rühma kahjustava erineva kohtlemise sedastamine on tegur, mida peab hindama siseriiklik kohus, selleks et teha otsus õigusvastase maksu tagastamise asjakohasuse kohta.

3. Euroopa Kohtu 14. jaanuari 1997. aasta otsust liidetud kohtuasjades C-192/95–C-218/95: Comateb jt ei saa mõista nii, et hindades edasikandumine võib aset leida ka teiste toodete hindades täiesti teistsugustes tehingutes kas enne või pärast asjakohast toodete müüki, näiteks hinnatakse üldiselt edasikandumist nelja-aastase ajavahemiku jooksul, arvestades paljusid tooterühmi, sealhulgas nii imporditud kui ka mitteimporditud tooteid.