Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

14. juuni 2017 *

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Alusetult tasutud käibemaksu tagastamine — Käibemaksu mahaarvamise õigus — Üksikasjalikud eeskirjad — Võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtted — Tõhususe põhimõte — Liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse aegumistähtaeg

Kohtuasjas C-38/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel First-tier Tribunali (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukoda), Ühendkuningriik) 20. jaanuari 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. jaanuaril 2016, menetluses

Compass Contract Services Limited

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe ja C. Lycourgos (ettekandja),

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 8. detsembri 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Compass Contract Services Limited, esindajad: D. Scorey, *QC*, ning nõunikud O. Jarratt ja D. Stephens,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: D. Robertson ja M. Holt, keda abistas *barrister* A. Macnab,

— Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung ja M. Wasmeier,

olles 2. märtsi 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: inglise.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb selliste liidu õiguse põhimõtete nagu võrdse kohtlemise, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtete tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Compass Contract Services Limited'i (edaspidi „Compass") ja Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs'i (edaspidi „Commissioners") vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimati nimetatud asutuse otsust mitte tagastada Compassi poolt alusetult tasutud käibemaksu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv"), mis kehtis põhikohtuasjas arutusel oleva vaidluse asjaolude asetleidmise ajal, artikkel 17 „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala" sätestas:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) [käibemaks], mis tuleb tasuda või on tasutud [temale teise maksukohustuslase poolt] tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt; [täpsustatud tõlge];

b) imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud [käibemaks];

c) artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 6 lõike 3 kohaselt tasumisele kuuluv [käibemaks].

[…]"

4 Kuuenda direktiivi artikkel 18 „Mahaarvamisõiguse kasutamise eeskirjad" sätestas:

„1. Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane:

a) artikli 17 lõike 2 punkti a kohase mahaarvamise korral omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet;

b) artikli 17 lõike 2 punkti b kohase mahaarvamise korral omama impordidokumenti, milles ta on märgitud kaubasaajaks või importijaks ning milles on näidatud või mille alusel on võimalik välja arvutada tasumisele kuuluva maksu summa;

c) artikli 17 lõike 2 punkti c kohase mahaarvamise korral täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused;

d) kui ta peab artikli 21 lõike 1 kohaldamise korral maksu tasuma kliendi või ostjana, täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused.

2. Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast maksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud lõike 1 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.

[…]

3. Liikmesriigid määravad kindlaks tingimused ja protseduurid, mille kohaselt antakse maksukohustuslasele luba arvata maha muudel kui lõigetes 1 ja 2 sätestatud alustel.

4. Kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva maksu summa, võivad liikmesriigid teha tagasimakse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi.

[…]“

Ühendkuningriigi õigus

5 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „1994. aasta seadus“) § 25 sätestab:

„[…]

2. Kui käesolevas paragrahvis ei ole sätestatud teisiti, on [maksukohustuslasel] lubatud iga aruandeperioodi lõpus teha käibemaksu ettemaks, mis on § 26 kohaselt mahaarvatav, ning seejärel arvata see summa maha tema poolt tasumisele kuuluvast käibemaksust.

[…]

6. Kui maksukohustuslane ei ole esitanud sellekohast taotlust ette nähtud tähtajal ja vastavate määrustega ette nähtud vormis või nende määruste alusel, ei ole lõikes 2 sätestatud mahaarvamine ning käibemaksu ettemaksu tagastamine lubatud; olgu täpsustatud, et kui asjaomane isik ei ole asjaomasel perioodil või enne seda teinud ühtki maksustatavat tehingut, tuleb käibemaksu ettemaksu tagastamisele kohaldada Commissionersi poolt vajalikeks peetavaid tingimusi, nende hulgas on tingimused seoses tagastamisega erilistel asjaoludel.“

6 1994. aasta seaduse § 80 näeb ette:

„Deklareeritud või tasutud käibemaksu enammaksele vastav ettemaks või tagastamine

[…]

4. Commissioners ei ole kohustatud pärast käesoleva paragrahvi kohase taotluse esitamist

a) lubama isikul teha käibemaksu ettemaksu eespool lõike 1 või 1A alusel ega

b) maksma isikule tagasi eespool lõike 1B alusel maksusummat,

kui taotlus on esitatud rohkem kui kolm aastat pärast asjaomast kuupäeva.“

7 Käibemaksu käsitleva 1995. aasta määruse (Value Added Tax Regulations 1995) põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsiooni artikkel 29 rakendas 1994. aasta seaduse § 25. Artikli 29 lõiked 1 ja 1A olid sõnastatud järgmiselt:

„1. Kui lõikest 1A ei tulene teisiti […] allpool ja välja arvatud juhul, kui Commissioners on andnud vastupidise üldise või erijuhise, tuleb isikul, kes taotleb [1994]. aasta seaduse § 25 lõike 2 alusel sisendkäibemaksu mahaarvamist, seda teha avalduse teel, mille ta esitab selle aruandeperioodi kohta, mille vältel käibemaks on muutunud sissenõutavaks.

1A Commissioners ei või lubada ega kohustada isikut tegema sisendkäibemaksu mahaarvamise taotlust sellistel tingimustel, kus mahaarvamist tuleb taotleda rohkem kui kolm aastat pärast kuupäeva, millal tuleb esitada deklaratsioon selle aruandeperioodi kohta, mille vältel käibemaks on muutunud sissenõutavaks.“

8 2008. aasta riigieelarve seaduse (Finance Act 2008 edaspidi „2008. aasta seadus“) § 121 sätestab:

„Varasemad käibemaksu tagastamise taotlused: Täiendavad tähtajad

1) [1994. aasta seaduse] § 80 lõikes 4 sätestatud tingimust, mille kohaselt tuleb selles paragrahvis ette nähtud taotlus esitada asjasse puutuvale kuupäevale järgneva kolme aasta jooksul, ei kohaldata ühelegi taotlusele, mis on esitatud enne 1. aprilli 2009 summa kohta, mis on deklareeritud või tasutud enne 4. detsembrit 1996 lõppenud aruandeperioodi kohta.

2) [1994. aasta seaduse] §25 lõikes 6 sätestatud tingimust, mille kohaselt tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise taotlus esitada määrustega ette nähtud tähtaegadel, ei kohaldata sellise sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluse suhtes, mis on muutunud sissenõutavaks ja mille kohta on taotlejal vajaminevad tõendid, kui see on esitatud enne 1. aprilli 2009 aruandeperioodi kohta, mis lõppes enne 1. maid 1997.

[…]

4) Käesolev paragrahv loetakse jõustunuks 19. märtsil 2008.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Äriühing Compass, mis tegeleb muu hulgas toitlustusteenuste pakkumisega, palub tagastada käibemaksu, mille ta on alusetult tasunud eelkõige kahe aruandeperioodi (kvartali) eest, mis lõppesid 1997. aasta jaanuaris ja aprillis.

10 Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik teatas 1996. aastal oma kavatsusest teha muudatusi arvele märgitud käibemaksu enammaksete tagastamist reguleerivates õigusnormides ning lühendada sellega seotud tagastustaotluste esitamise aegumistähtaega kuuelt aastalt kolmele aastale. Muudatus jõustus 4. detsembril 1996. Euroopa Kohus leidis 11. juuli 2002. aasta otsuses kohtuasjas Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), et need liikmesriigi õigusnormid on tõhususe ja õiguspärase ootuse põhimõtetega vastuolus, kuna lühendavad tagasiulatuvalt ja selleks üleminekuperioodi kehtestamata tähtaega, millal võib alusetult tasutud käibemaksu tagastamist taotleda.

11 Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilkolleegium), Ühendkuningriik) kohaldas nimetatud kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluste valdkonnas, kuna Ühendkuningriik lühendas alates 1. maist 1997 ka selliste taotluste aegumistähtaega kuuelt aastalt kolmele aastale. Kohtuasjas Michael Fleming (t/a Bodycraft) *vs*. Commissioners ((2006) EWCA Civ 70), leidis nimetatud kohus, et kuna aegumistähtaega vähendati ilma üleminekuperioodi kehtestamata, siis isikutele, kellel tekkis sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus

enne 1. maid 1997, anti luba esitada selline taotlus ja uut tähtaega nende suhtes ei kohaldatud. House of Lords kinnitas Court of Appeal'i (England and Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilkolleegium)) otsuse 23. jaanuaril 2008 oma otsusega Fleming ja Condé Nast *vs.* Commissioners ((2008) UKHL 2).

12 House of Lordsi nimetatud otsuse tõttu avaldas Commissioners teadaande (Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)), milles teatas, et käibemaksu puudutavad taotlused, mis on esitatud pärast uue, kolmeaastase tähtaja möödumist, võivad käsitleda „arvele märgitud käibemaksu enammakset, mis on tasutud või deklareeritud enne 4. detsembrit 1996 lõppenud aruandeperioodide eest", samuti „sisendkäibemaksu, mille mahaarvamisõigus tekkis enne 1. maid 1997 lõppenud aruandeperioodil". Need kaks kuupäeva vastavad uue, kolme aasta võrra lühendatud aegumistähtaja jõustumiskuupäevale, st esiteks 4. detsember 1996 alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks ja teiseks 1. mai 1997 sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluse esitamiseks. Neid käibemaksu puudutavaid taotlusi tuntakse kui „Flemingi taotluseid". 2008. aasta seaduse §-ga 121 koondati kahte liiki taotluste aegumistähtajad kokku.

13 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Court of Appeal'i (England and Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilkolleegium)) 2006. aasta juunis tehtud otsuse kohaselt ei olnud osad Compassi osutatavatest teenustest, mis seisnevad külmtoitude valmistamises, mille eest Compass arvestas ja deklareeris käibemaksu, käibemaksuga maksustatavad. Nimetatud kohus leidis, et need teenused olid liikmesriigi õigusnormide kohaselt maksustatavad käibemaksu nullmääraga, nagu näeb ette kuuenda direktiivi artikli 28 lõikes 2 lubatud erand.

14 Commissioners seega möönis, et Compass oli teinud käibemaksu enammakse. Compass esitas 2008. aasta jaanuaris ajavahemikus 1. aprill 1973 kuni 2. veebruar 2002 arvestatud käibemaksu enammakse tagastamise taotlused.

15 Commissioners maksis Compassile ajavahemikus 1. aprill 1973 kuni 31. oktoober 1996 alusetult tasutud käibemaksu tagasi. Samas jättis ta rahuldamata alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotlused, mille Compass esitas ülejäänud perioodide kohta, kuna leidis, et nende esitamise tähtaeg on möödunud. Commissioners leidis nimelt, et kolmeaastane aegumistähtaeg hakkas kulgema 4. detsembrist 1996 aruandeperioodide puhul, mis lõppesid nimetatud kuupäeval, ning et Compassi taotluste esitamise kuupäeval oli see tähtaeg möödunud. Nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, piirduvad põhikohtuasjas kõnealused perioodid seetõttu Compassi kahe aruandeperioodiga, mis lõppesid pärast 4. detsembrit 1996 ja enne 1. maid 1997, kuna äriühing ei ole vaidlustanud asjaolu, et aegumistähtaeg oli pärast seda kuupäeva tegelikult möödunud.

16 Compass esitas seepeale Commissionersi otsuse peale, millega viimane keeldus talle tagastamast nimetatud kahel aruandeperioodil alusetult tasutud käibemaksu, kaebuse First-tier Tribunalile (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksuasjade koda), Ühendkuningriik). Ta väidab oma kaebuse põhjendamiseks, et sellise arvele märgitud käibemaksu tagastamise taotluse, nagu tema esitas, ja sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluse erinev käsitlemine on vastuolus võrdse kohtlemise põhimõttega. Compassi hinnangul ei ole põhjendatud see, et maksukohustuslane võib samade aruandeperioodide kohta esitada küll käibemaksu mahaarvamise taotluse, kuid mitte alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotluse. Ühendkuningriigi õigusnormidega ette nähtud ajaline lahknevus kuupäeva osas, millest alates jõustub kolmeaastane aegumistähtaeg, mis tekitab seetõttu kahte liiki taotluste erineva käsitlemise ja mis tulenes asjaomase aegumistähtaja vastuvõtmise aluseks olnud eelnevatest asjaoludest vaid juhuslikult, ei ole objektiivselt põhjendatud.

17 Neil asjaoludel otsustas First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksuasjade koda)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused.

„1. Kas see, et Ühendkuningriik käsitleb erinevalt arvele märgitud käibemaksu tagasisaamise nn Flemingi taotlusi (mida oli võimalik esitada enne 4. detsembrit 1996 lõppenud perioodide kohta) ja sisendkäibemaksu mahaarvamise nn Flemingi taotlusi (mida oli võimalik esitada enne 1. maid 1997 lõppenud perioodide kohta, st hiljem kui arvele märgitud käibemaksu tagasisaamiseks esitatud nn Flemingi taotlusi), kujutab endast:

a) liidu õiguses kehtiva võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumist; ja/või
b) liidu õiguses kehtiva neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumist; ja/või
c) liidu õiguses kehtiva tõhususe põhimõtte rikkumist; ja/või
d) mis tahes muu asjakohase liidu õiguses kehtiva põhimõtte rikkumist?

2) Kui vastus esimese küsimuse mis tahes punktile a–d on jaatav, siis kuidas tuleb käsitleda alates 4. detsembrist 1996 kuni 30. aprillini 1997 väldanud perioodi suhtes esitatud arvele märgitud käibemaksu tagasisaamise nn Flemingi taotlusi?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas neutraalse maksustamise, võrdse kohtlemise ja tõhususe põhimõtetega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis näevad esiteks alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotluste esitamise ja teiseks sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluste esitamise aegumistähtaja lühendamise kontekstis ette erinevad üleminekuperioodid selliselt, et kahe kolmekuulise aruandeperioodiga seotud taotluste osas kohaldatakse erinevaid aegumistähtaegu selle põhjal, kas tegu on alusetult tasutud käibemaksu tagastamist või sisendkäibemaksu mahaarvamist käsitlevate taotlustega.

19 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, siis vastavalt 1994. aasta seaduse, mida rakendati käibemaksu käsitleva 1995. aasta määruse (põhikohtuasja asjaoludele kehtiv redaktsioon) artikli 29 lõikega 1A, § 80 lõikele 4 ja § 25 lõikele 6, millele viitab 2008. aasta seaduse § 121, tuleb alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotlus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise taotlused esitada kolmeaastase lühendatud aegumistähtaja jooksul. Seevastu kuupäev, millest alates kuulub see tähtaeg kohaldamisele – nagu tuleneb 2008. aasta seaduse §-ga 121, millega koondati kokku Commissionersi praktika, kehtestatud üleminekuperioodidest, mis, nagu on selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktides 10–12, kavatseti viia liidu õigusega kooskõlla –, on nende kahte liiki taotluste puhul erinev. Esiteks ei kohaldata 2008. aasta seaduse § 121 lõike 1 kohaselt kolmeaastast aegumistähtaega alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotluse suhtes, kui käibemaks on seotud summaga, mis arvestati või tasuti enne 4. detsembrit 1996 lõppenud aruandeperioodi eest, kui taotlus on esitatud enne 1. aprilli 2009. Teiseks sätestab § 121 lõige 2, et nimetatud aegumistähtaega ei kohaldata taotluse suhtes, mis puudutab sisendkäibemaksu, mis on muutunud sissenõutavaks enne 1. maid 1997 lõppenud aruandeperioodi eest, kui taotlus on esitatud enne 1. aprilli 2009.

20 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Compassi esitatud taotlus alusetult tasutud käibemaksu tagastamiseks jäeti rahuldamata 2008. aasta seaduse § 121 lõike 1 alusel ning selles sätestatud kolmeaastase aegumistähtaja tõttu, mis on kohaldatav pärast 4. detsembrit 1996 lõppenud aruandeperioodidele. Olukord oleks teistsugune juhul, kui äriühing oleks esitanud sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluse, kuna seda tüüpi taotluste puhul kohaldatakse kolmeaastast aegumistähtaega vaid pärast 1. maid 1997 lõppenud aruandeperioodidele.

21 Kõigepealt tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus eelkõige see, kui sarnaseid ja seega omavahel konkureerivaid kaubatarneid või teenuseid käsitletakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (kohtuotsused, 3.5.2001, komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-481/98, EU:C:2001:237, punkt 22, ja 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 32).

22 Samas ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt Euroopa Kohtule saadetud toimiku materjalide põhjal võimalik järeldada, et Compassi osutatavaid teenuseid käsitleti käibemaksuga maksustamisel teistmoodi kui konkureeriva ettevõtja sarnaseid teenuseid.

23 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 54 märkis, kohaldas Commissioners nimelt tähtaegu reguleerivaid õigusnorme kõikidele taotlejatele, sealhulgas Compassile, ühtemoodi, tulenevalt sellest, kas tegemist oli alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotluse või sisendkäibemaksu mahaarvamise taotlusega.

24 Teiseks, mis puudutab võrdse kohtlemise põhimõtet, siis leidis Euroopa Kohus, et kuigi neutraalse maksustamise põhimõtte, mis on käibemaksuvaldkonnas võrdse kohtlemise põhimõtte väljendus, rikkumine saab toimuda üksnes omavahel konkureerivate ettevõtjate kontekstis, siis võrdse kohtlemise üldpõhimõtte rikkumine võib maksude valdkonnas aset leida muud tüüpi diskrimineerimise teel, mis mõjutab ettevõtjaid, kes ei konkureeri omavahel, kuid kes sellegipoolest on muudes aspektides sarnases olukorras (vt selle kohta kohtuotsus, 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49).

25 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldab võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine erineva kohtlemise tõttu, et kõnealused olukorrad sarnanevad kõigi neid iseloomustavate asjaolude poolest (kohtuotsus, 16.12.2008, Arcelor Atlantique ja Lorraine jt, C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 25). Muu hulgas tuleb kindlaks teha eri olukordi iseloomustavad asjaolud ja nende olukordade võimalik sarnasus ning neile tuleb anda hinnang, pidades silmas asjasse puutuvate õigusnormide eset ja nende eesmärki, kusjuures tuleb mõistagi arvesse võtta asjaomase valdkonna põhimõtteid ja eesmärke (vt selle kohta kohtuotsused, 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine jt, C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 26, ja 7.3.2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 42).

26 Niisiis tuleb analüüsida, kas 2008. aasta seaduse §-s 121 ette nähtud aegumistähtaega silmas pidades on sellise ettevõtja nagu Compass, kes soovib alusetult tasutud käibemaksu tagastamist, olukord sarnane teise ettevõtja olukorrale, kes taotleb samalt maksuhaldurilt sisendkäibemaksu mahaarvamist.

27 Compass leiab selles küsimuses, et ettevõtja olukord, kes taotleb alusetult tasutud käibemaksu tagastamist, on sarnane selle ettevõtja olukorrale, kes taotleb sisendkäibemaksu mahaarvamist eelkõige seetõttu, et mõlemad ettevõtjad on teinud maksuhaldurile käibemaksu ettemakse, nagu nähtub Euroopa Kohtu 10. aprilli 2008. aasta otsusest kohtuasjas Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211). Seevastu Ühendkuningriik ja Euroopa Komisjon väidavad, et need olukorrad ei ole sarnased, kuivõrd nende õiguste juriidiline laad, millel kahte liiki taotlused põhinevad, on erinev.

28 Selleks, et teha kindlaks, kas need olukorrad on sarnased või mitte, tuleb esiteks välja selgitada asjaolud, mis iseloomustavad sellise alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotlust, mille esitas Compass. Siinkohal tuleb meenutada, et kuuendas direktiivis ei ole ette nähtud ühtki sätet, mis puudutaks arve väljastaja poolt alusetult tasutud käibemaksu korrigeerimist. Neil asjaoludel on põhimõtteliselt liikmesriikide ülesanne kindlaks määrata tingimused, millal võib alusetult tasutud käibemaksu korrigeerida (vt selle kohta kohtuotsused, 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, punktid 48 ja 49, ja 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 25).

29 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleneb õigus saada tagasi maksu, mille liikmesriik on sisse nõudnud liidu õigusnorme rikkudes, liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest ja täiendab neid õigusi, nii nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus (vt muu hulgas kohtuotsused, 9.11.1983, San

Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, punkt 12; 8.3.2001, Metallgesellschaft jt, C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, punkt 84, ning 19.7.2012, Littlewoods Retail jt, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 24). Liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksu tagasi maksma (vt muu hulgas kohtuotsused, 14.1.1997, Comateb jt, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punkt 20, ning 19.7.2012, Littlewoods Retail jt, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 24).

30 Alusetult tasutud käibemaksu tagastusnõude aluseks on enammakstud summade tagasisaamise õigus, mille eesmärk on väljakujunenud kohtupraktika kohaselt leevendada tagajärgi, mis tulenevad maksu vastuolust liidu õigusega, tasandades majandusliku koormuse, mille see alusetult tekitas ettevõtjale, kes seda lõpuks tegelikult kandis (vt selle kohta kohtuotsus, 20.10.2011, Danfoss ja Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punkt 23).

31 Seetõttu tuleb märkida, et tunnus, mis iseloomustab sellist tagasisaamise õigust ja millest see tuleneb, on asjaolu, et maksukohustuslane on tasunud alusetult ja seega liidu õigust rikkudes maksuhaldurile käibemaksu. Just asjaolu, et käibemaksu tasumine toimus alusetult, on see, millel põhineb õigus seda tagasi saada ja mis tagab – vastavalt iga liikmesriigi õiguses kehtestatud tingimustele ja kooskõlas võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtetega –, et maksukohustuslane vabastatakse sellisest maksest tulenevast majanduslikust koormusest.

32 Teiseks, mis puudutab nende asjaolude kindlaks tegemist, mis iseloomustavad sisendkäibemaksu mahaarvamise taotlust, siis tuleb märkida, et kuigi alusetult tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus tuleneb liidu õiguse üldpõhimõtetest, nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 59 tõdes ja nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 29 ja 30, siis sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ette nähtud kuuenda direktiivi artiklis 17 ja järgmistes artiklites.

33 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, kujutab endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Mahaarvamisõigus on niisiis käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida põhimõtteliselt ei tohi piirata (vt muu hulgas kohtuotsused, 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 25 ja 26, ja 22.6.2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punktid 30 ja 31).

34 Selliselt ette nähtud mahaarvamiskorra eesmärk on vabastada maksukohustuslane täielikult oma kogu majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (kohtuotsused, 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 19; 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 48, ning 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 43).

35 Niisiis on Euroopa Kohus juba otsustanud, et käibemaksu mahaarvamise õiguse teostamine piirdub üksnes tasumisele kuuluvate maksudega ega laiene alusetult arvele märgitud ja maksuhaldurile tasutud käibemaksule (vt selle kohta kohtuotsused, 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punktid 23 ja 27, ja 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 47).

36 Seega erinevalt asjaoludest, mis iseloomustavad alusetult tasutud käibemaksu tagastamist, põhineb käibemaksu mahaarvamise õigus kui käibemaksumehhanismi lahutamatu osa, mis on kehtestatud ühise käibemaksusüsteemiga, tasumisele kuuluva maksu olemasolul.

37 Eelnevast nähtub, et sellal kui alusetult tasutud käibemaksu tagastamise mõte on heastada olukord, mis tuleneb liidu õiguse rikkumisest, võimaldades vabastada õigustatud isiku alusetult kantud majanduslikust koormusest, tuleneb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ühise käibemaksusüsteemi

enda kohaldamisest, nii et maksukohustuslase käibemaksuga maksustatava majandustegevuse raames ei jääks tema kanda tasumisele kuuluv või juba tasutud käibemaks, mis tagab ühtlasi tema tegevuse maksustamise neutraalsuse.

38 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 60 märkis, põhjendab selline erinevus asjaomaste õiguste laadi ja nendega taotletavate eesmärkide osas seda, et kummagi õiguse jaoks on ette nähtud oma õiguskord, eelkõige osas, mis puudutab nende sisu ja kasutamise tingimusi, nagu nt oma õiguste kaitseks esitatud hagide aegumistähtaeg ja eriti kuupäev, millest alates selline tähtaeg muutub kohaldatavaks.

39 Järelikult asjaolu – millele viitas ka Compass oma kirjalikes seisukohtades –, nagu võiks alusetult tasutud käibemaksu tagasisaamise õigusega isikut ja isikut, kellel on õigus sisendkäibemaksu maha arvata, mõlemat pidada isikuteks, kellel on õigus maksuhaldurilt käibemaksu tagasi saada, ei või iseenesest viia järelduseni, et nende isikute olukorrad on maksustamise valdkonnas võrdse kohtlemise põhimõtte kohaldamise seisukohalt sarnased, arvestades sisulisi erinevusi nii neid õigusi reguleerivate õigusnormidega taotletavate eesmärkide kui ka neid iseloomustavate asjaolude osas. Neid erinevusi silmas pidades ei ole liikmesriigi maksuhaldurid kohustatud kohtlema õigustatud isikuid samamoodi, kui tegemist on nende õigustega seotud taotluste aegumistähtaegu puudutava korraga, ega nägema ette samasuguse kuupäeva uue aegumistähtaja jõustumiseks ja kohaldamiseks.

40 Lisaks, seoses 10. aprilli 2008. aasta kohtuotsusega Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), millele Compass viitas oma kirjalikes seisukohtades ja mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 27, tuleb märkida, et nimetatud kohtuotsuse punktis 50 leidis Euroopa Kohus, et võrdse kohtlemise põhimõtet saab seega kohaldada olukorras, kus ettevõtjad on kõik õigustatud käibemaksu tagasi saama, taotlevad selle tagasisaamist maksuhaldurilt ja kelle taotlusi koheldakse erinevalt. Samas puudutab liidu õiguse tõlgendus, mille Euroopa Kohus andis nimetatud kohtuotsuses, olukorda, kus ettevõtjad taotlesid kõik maksuhaldurile alusetult tasutud käibemaksu tagastamist ja kelle tagastustaotlusi käsitleti erinevalt. Võttes arvesse viidatud kohtuotsuses kõne all olevate asjaolude ja põhikohtuasja asjaolude vahelisi erinevusi, ei muuda nimetatud kohtuotsuses Euroopa Kohtu antud tõlgendus kaheldavaks tõlgendust, mille kohaselt alusetult tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on olemuselt erinevad.

41 Eelnevast tuleneb, et 2008. aasta seaduse §-s 121 aegumistähtajale ette nähtud üleminekuperioode – mis, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 19, kehtestati selleks, et tagada tagasisaamise õiguse tõhusus ja kooskõla liidu õigusega – silmas pidades ei ole sellise ettevõtja nagu Compass, kes soovib alusetult tasutud käibemaksu tagastamist, sarnane teise ettevõtja olukorraga, kes taotleb samalt maksuhaldurilt sisendkäibemaksu mahaarvamist. Võrdse kohtlemise põhimõttega ei ole seega vastuolus, kui neid kahte olukorda käsitletakse nimetatud üleminekuperioodidest tulenevate tähtaegade osas erinevalt.

42 Kolmandaks, mis puudutab esimese küsimuse analüüsimist tõhususe põhimõtte pinnalt, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on tunnistanud liidu õigusega kooskõlas olevaks selle, kui nii huvitatud isiku kui ka asjaomast haldusorganit kaitsva õiguskindluse huvides määratakse õiguskaitsevahendi kasutamise osas kindlaks mõistlik õigust lõpetav tähtaeg. Nimelt ei muuda sellised tähtajad liidu õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, isegi kui määratluse kohaselt toob nende tähtaegade möödumine kaasa algatatud menetluse osalise või täieliku lõpetamise (vt selle kohta kohtuotsused, 17.7.1997, Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, punkt 48, ja 8.9.2011, Q-Beef ja Bosschaert, C-89/10 ja C-96/10, EU:C:2011:555, punkt 36). Sellega seoses tundub siseriiklik kolmeaastane aegumistähtaeg mõistlik (vt selle kohta kohtuotsused, 11.7.2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punkt 35, 15.4.2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punkt 28).

43 Euroopa Kohus on muu hulgas 11. juuli 2002. aasta otsuse Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435) punktis 38 juba leidnud, et kuigi tõhususe põhimõttega ei ole vastuolus see, kui siseriiklikud õigusnormid lühendavad tähtaega, mille vältel võib esitada taotluse selliste summade tagasisaamiseks, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes, on selle tingimuseks, et mitte üksnes uus kehtestatud tähtaeg ei pea olema mõistlik, vaid et ka uued õigusnormid sisaldaksid üleminekukorda, mis võimaldab anda isikutele pärast nende vastuvõtmist piisava tähtaja esitamaks tagastustaotlusi, mille esitamise õigus oli ka varem kehtinud õigusnormide alusel.

44 Samas tuleb sarnaselt sellele, mida märkis Ühendkuningriik oma kirjalikes seisukohtades, sedastada, et selline säte nagu 2008. aasta seaduse § 121, mis näeb alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotluste ja sisendkäibemaksu mahaarvamise taotlustele lühendatud aegumistähtaegade kohaldamiseks ette üleminekuperioodid, vastab Euroopa Kohtu 11. juuli 2002. aasta otsuses Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435) määratletud tingimustele.

45 Asjaolu, et üleminekuperioodid erinevad kuupäeva osas, millest alates uued lühendatud aegumistähtajad kuuluvad kohaldamisele, sõltuvalt sellest, kas need puudutavad ühte või teist tähtaegadest, mida kohaldatakse nimetatud kahte liiki taotlustele, ei mõjuta kuidagi seda järeldust, kui nende rakendamise ajal ei muuda need tähtajad alusetult tasutud käibemaksu tagastamist või sisendkäibemaksu mahaarvamist võimatuks või ülemäära keeruliseks. Seega, kuna põhikohtuasjas käsitletavas olukorras kohaldatakse kõnealuste kahte liiki taotluste osas aegumistähtaja lühendamist, st alates 4. detsembrist 1996 esimest liiki taotluste puhul ja alates 1. maist 1997 teist liiki taotluste puhul – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 12 –, siis selline lühendamine, millel ei olnud üleminekuperioodide tõttu tagasiulatuvat mõju, andis sellistele õigustatud isikutele nagu Compass võimaluse oma taotluste esitamiseks hilisemate perioodide eest kui 4. detsember 1996 esimest liiki taotluste puhul ja 1. mai 1997 teist liiki taotluste puhul kasutada tegelikku kolmeaastast tähtaega. Järelikult tuleb põhikohtuasjas kõnealuseid tähtaegu pidada mõistlikeks, mistõttu ei ole sellised õigusnormid tõhususe põhimõttega vastuolus.

46 Eelnevate kaalutluste põhjal tuleb esimesele küsimusele vastata, et neutraalse maksustamise, võrdse kohtlemise ja tõhususe põhimõtetega ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis näevad esiteks alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotluste esitamise ja teiseks sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluste esitamise aegumistähtaja lühendamise kontekstis ette erinevad üleminekuperioodid selliselt, et kahe kolmekuulise aruandeperioodiga seotud taotluste osas kohaldatakse erinevaid aegumistähtaegu selle põhjal, kas tegu on alusetult tasutud käibemaksu tagastamist või sisendkäibemaksu mahaarvamist käsitlevate taotlustega.

Teine küsimus

47 Esimesele eelotsuse küsimusele antud vastust arvestades ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

48 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Neutraalse maksustamise, võrdse kohtlemise ja tõhususe põhimõtetega ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis näevad esiteks alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotluste esitamise ja teiseks sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluste esitamise aegumistähtaja lühendamise kontekstis ette erinevad üleminekuperioodid selliselt, et

kahe kolmekuulise aruandeperioodiga seotud taotluste osas kohaldatakse erinevaid aegumistähtaegu selle põhjal, kas tegu on alusetult tasutud käibemaksu tagastamist või sisendkäibemaksu mahaarvamist käsitlevate taotlustega.

Allkirjad