EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

15. juuli 2010 *

Kohtuasjas C-582/08,

mille ese on EÜ artikli 226 alusel 29. detsembril 2008 esitatud liikmesriigi kohustuse rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik, esindajad: I. Rao ja S. Hathaway, keda abistasid K. Lasok, *QC*,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (ettekandja) ja D. Šváby,

kohtujurist: N. Jääskinen,
kohtusekretär: osakonna juhataja M.-A. Gaudissart,

arvestades kirjalikus menetluses ja 10. veebruari 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 20. mai 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Oma hagiavalduses palub Euroopa Ühenduste Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik on keeldunud tagastamast väljaspool Euroopa Liitu registreeritud maksukohustuslaste teatud tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu, siis on nimetatud liikmesriik rikkunud kohustusi, mis tulenevad

nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv"), artiklitest 169–171 ning nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1986, L 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129; edaspidi „kolmeteistkümnes käibemaksudirektiiv") artikli 2 lõikest 1.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

2 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ (ELT L 168, lk 35, edaspidi „kuues direktiiv"), artikli 17 lõiked 3 ja 4 selle direktiivi artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis sätestavad:

„3. Liikmesriigid annavad kõikidele maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse:

a) seoses artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega teises riigis tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil;

b) seoses tehingutega, mis on maksust vabastatud artikli 14 lõike 1 punktide g ja i, artikli 15 ja artikli 16 lõike 1 B, C, D ja E osa ning lõike 2 ja artikli 28c A ja C osa kohaselt;

c) seoses mis tahes tehinguga, mis on maksust vabastatud artikli 13 B osa punkti a ja punkti d alapunktide 1–5 kohaselt, kui klient asub väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud väljaspool ühendust asuvasse riiki eksportimiseks ettenähtud kaubaga.

4. Lõikes 3 nimetatud käibemaks makstakse tagasi:

– maksukohustuslastele, kes ei asu riigi territooriumil, kuid asuvad teises liikmesriigis vastavalt direktiivis 79/1072/EMÜ [...] sätestatud üksikasjalikele rakenduseeskirjadele,

– maksukohustuslastele, kes ei asu ühenduse territooriumil vastavalt direktiivis 86/560/EMÜ […] sätestatud üksikasjalikele rakenduseeskirjadele

[…]”.

3 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 4 selle algses versioonis sätestab:

„Nõukogu püüab 31. detsembriks 1977 komisjoni ettepanekul ning ühehäälselt vastu võtta ühenduse eeskirjad, millega nähakse ette väljaspool riigi territooriumi asuvatele isikutele lõike 3 kohaste tagasimaksete tegemise kord. Nimetatud ühenduse sätete jõustumiseni määravad liikmesriigid kõnealuse tagasimakse viisi kindlaks ise. Kui maksukohustuslase elukoht ei ole ühenduse territooriumil, võivad liikmesriigid tagasimaksest keelduda või kehtestada lisatingimusi."

4 Käibemaksudirektiivi artiklid 169–171 asendasid kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 3 ja 4 alates 1. jaanuarist 2007.

5 Käibemaksudirektiivi artikkel 169 sätestab:

„Lisaks artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) seoses artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud majandustegevusega väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, tehtavad tehingud, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis;

b) tehingud, mis on maksust vabastatud artiklite 138, 142 ja 144, artiklite 146–149, artiklite 151, 152, 153 ja 156, artikli 157 lõike 1 punkti b, artiklite 158–161 ja artikli 164 kohaselt;

c) tehingud, mis on maksust vabastatud artikli 135 lõike 1 punktide a–f kohaselt, kui teenuse saaja asub väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud ühendusest välja ekspordiks ettenähtud kaupadega."

6 Selle direktiivi artikkel 170 sätestab:

„Iga maksukohustuslane, kes ei asu direktiivi 79/1072/EMÜ artikli 1, direktiivi 86/560/EMÜ artikli 1 ja käesoleva direktiivi artikli 171 tähenduses liikmesriigis, kus ta soetab kaupu ja saab teenuseid või impordib käibemaksuga maksustatavaid kaupu, võib taotleda käibemaksu tagastamist, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) artiklis 169 nimetatud tehingud;

b) tehingud, mille puhul käibemaksu tasub artiklite 194–197 või 199 kohaselt üksnes soetaja või saaja."

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 171 sätestab:

„1. Maksukohustuslastele, kes ei asu liikmesriigis, kus nad soetavad kaupu ja saavad teenuseid või impordivad käibemaksuga maksustatavaid kaupu, kuid asuvad teises liikmesriigis, tagastatakse käibemaks vastavalt nõukogu direktiivis 79/1072/EMÜ sätestatud rakenduskorrale.

[…]

2. Käibemaks tagastatakse maksukohustuslastele, kes ei asu ühenduse territooriumil vastavalt direktiivis 86/560/EMÜ sätestatud rakenduskorrale.

[…]

3. Direktiive 79/1072/EMÜ ja 86/560/EMÜ ei kohaldata kaubatarnete suhtes, mis on maksust vabastatud või mille võib maksust vabastada artikli 138 alusel, kui tarnitavad kaubad lähetab või veab kaupade soetaja või tema eest tegutsev isik."

8 Käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c nimetatud tehingud, mis on maksust vabastatud, hõlmavad artikli 135 lõike 1 punktide a–f kohaselt eeskätt seal loetletud kindlustustehinguid ja finantstehinguid.

9 Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79, edaspidi „kaheksas direktiiv"), artikkel 2 sätestab:

„Iga liikmesriik tagastab väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasele, kes ei ole registreeritud teise liikmesriigi territooriumil, vastavalt allpool toodud sätetele käibemaksu, mis on võetud tema poolt kõnealuse riigi territooriumil osutatud teenustelt või tarnitud vallasvaralt või kauba impordilt selle riigi territooriumile, kui kõnealuseid kaupu või teenuseid kasutatakse direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks ja artikli 1 punktis b nimetatud teenuste osutamiseks."

10 Kaheksanda direktiivi artikkel 8, mis tunnistati kehtetuks kolmeteistkümnenda direktiivi artikliga 7, sätestab:

„Kui maksukohustuslane on registreeritud väljaspool ühendust, võivad liikmesriigid tagastamisest keelduda või kehtestada lisatingimusi.

Tagastamine ei tohi toimuda soodsamatel tingimustel, kui kohaldatakse ühenduses registreeritud maksukohustuslaste suhtes."

11 Komisjoni poolt nõukogu kaheksanda direktiivi kohta tehtud 3. jaanuari 1978. aasta ettepaneku [(KOM(77) 721 lõplik] (edaspidi „kaheksanda direktiivi kohta tehtud ettepanek") põhjendavas osas on ettepaneku artikli 2 osas sätestatud:

„Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 4 sisalduvast viitest (lõike 3 kohaselt) tuleneb, et tagastada tuleb üksnes selliste kaupade või teenuste omandamiselt või selliste kaupade impordilt tasutud maks, mida välisriigis asuv maksukohustuslane kasutab seoses direktiivi artikli 17 lõikes 3 nimetatud tehingutega. Selle lõike punktides a, b ja c sätestatud kolme olukorra puhul näivad asjakohased olevat üksnes kaks esimest. [...]

[…]

Direktiivi artikli 17 lõike 3 punktis c ette nähtud juhul – kui seal loetletud kindlustustehingud või finantstehingud toimuvad kolmandas riigis – ei saa liikmesriigi teenuste osutajat pidada teenuse osutajaks tagastamisliikmesriigis; seega kuuluvad need olukorrad punktis a nimetatud olukordade hulka (välismaa maksukohustuslane, kes ei tee ühtegi maksustatavat tehingut tagastavas riigis) ja nende suhtes tuleb kohaldada seda sätet."

12 Kaheksanda direktiivi kohta tehtud ettepaneku artikkel 2, mille Euroopa Parlament heaks kiitis, näeb ette teenuste või kaupadega seotud käibemaksu tagastamise „osas, milles neid kaupu või teenuseid kasutatakse kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 3 nimetatud tehinguteks."

13 Kolmeteistkümnenda direktiivi põhjendus 2 sätestab, et:

„on vaja tagada ühenduse ja kolmandate riikide vaheliste kaubandussuhete ühtlane areng direktiivi 79/1072/EMÜ sätete põhjal, võttes samas arvesse kolmandates riikides ettetulevaid erinevaid olukordi”

14 Kolmeteistkümnenda direktiivi artikkel 2 sätestab:

„1. Ilma et see piiraks artiklite 3 ja 4 kohaldamist, tagastab iga liikmesriik igale ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslasele järgnevalt sätestatud tingimustel kogu käibemaksu, mida viimane on maksnud teistele maksukohustuslastele riigi territooriumil talle pakutud teenuste või tarnitud vallasasjade eest või kaupade importimisel riiki, kuivõrd sellised kaupu ja teenuseid kasutatakse direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks või käesoleva direktiivi artikli 1 punkti 1 alapunktis b nimetatud teenuste pakkumiseks.

2. Liikmesriigid võivad lõikes 1 nimetatud tagastused muuta sõltuvaks kolmandate riikide antavatest võrreldavatest soodustustest kumuleeruvate käibemaksude suhtes.

[…]”.

15 Kolmeteistkümnenda direktiivi artikkel 4 sätestab:

„1. Käesoleva direktiivi kohaldamisel määratakse õigus saada tagastust kindlaks kooskõlas direktiivi 77/388/EMÜ artikliga 17 nii, nagu seda kohaldatakse liikmesriigis, kus tagastus toimub.

2. Liikmesriigid võivad siiski sätestada teatavate kulutuste väljajätmise käesoleva direktiivi reguleerimisalast või kehtestada tagastuste suhtes lisatingimusi.

3. Käesolevat direktiivi ei kohaldata kaubatarnete suhtes, mis on maksust vabastatud või mida võib maksust vabastada direktiivi 77/388/EMÜ artikli 15 punkti 2 kohaselt."

16 Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT L 44, lk 23), mis asendas kaheksanda direktiivi alates 1. jaanuarist 2010, artikkel 5 näeb ette järgmist:

„Iga liikmesriik tagastab mis tahes maksukohustuslasele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, käibemaksu, mis on sisse nõutud seoses talle selles liikmesriigis teiste maksukohustuslaste poolt tarnitud kaupade või osutatud teenustega või seoses

kaupade impordiga sellesse liikmesriiki, kuivõrd selliseid kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) direktiivi 2006/112/EÜ artikli 169 punktides a ja b nimetatud tehingud;

b) tehingud isikutele, kes vastutavad käibemaksu tasumise eest direktiivi 2006/112/EÜ artiklite 194 kuni 197 ja artikli 199 kohaselt, nagu neid kohaldatakse tagastamisliikmesriigis.

Ilma et see piiraks artiklit 6, määratakse käesoleva direktiivi kohaldamisel õigus sisendkäibemaksu tagastamisele kindlaks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ, nagu seda kohaldatakse tagastamisliikmesriigis."

Siseriiklik õigus

17 Tulenevalt 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) artiklitest 26 ja 39, 1999. aasta määruse teatavata kaupade käibemaksu kohta (Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999) artiklist 3 ning 1995. aasta käibemaksumääruse (Value Added Tax Regulations 1995) selle 2004. aasta käibemaksumääruse muudatustega (Value Added Tax (amendment) (No. 4) Regulations 2004) kehtestatud versiooni artiklist 190 ei ole väljaspool Euroopa Liitu asuvatel ettevõtjatel õigust saada tagasi käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c nimetatud tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu.

Kohtueelne menetlus

18 Komisjon teatas 13. jaanuaril 2006 Ühendkuningriigi ametiasutustele, et ta leiab, et kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõiget 1 ei või tõlgendada nii, et see välistab nendelt kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaksu tagastamise, mida kasutatakse seoses selliste finants- ja kindlustustehingutega, mis on loetletud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktis c, mille sõnastust kordab käibemaksudirektiivi artikli 169 punkt c. Ühendkuningriik väljendas 12. mai 2006. aasta elektronkirjas vastupidist arvamust, leides, et tema siseriiklikud õigusnormid on kooskõlas kohaldatavate liidu õigusnormidega.

19 Seejärel otsustas komisjon algatada EÜ artiklis 226 ette nähtud menetluse, saates Ühendkuningriigile 12. oktoobril 2006 märgukirja, milles heitis sellele liikmesriigile ette kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetest 3 ja 4 ning kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõikest 1 tulenevate kohustuste rikkumist.

20 Kuna Ühendkuningriigi poolt 14. detsembri 2006. aasta vastuses esitatud argumendid komisjoni ei veennud, esitas ta 27. juunil 2007 põhjendatud arvamuse, milles ta palus sellel liikmesriigil võtta alates põhjendatud arvamuse kättesaamisest kahe kuu jooksul vajalikud meetmed käibemaksudirektiivi artiklites 169–171 ja kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõikes 1 sätestatud nõuete järgimiseks.

21 Ühendkuningriik vastas põhjendatud arvamusele 29. augusti 2007. aasta kirjaga, milles kordas oma varasemat kolmeteistkümnenda direktiivi ja käibemaksudirektiivi artiklite 169–171 tõlgendust. Kuna komisjon vaidles sellele tõlgendusele vastu ja jäi oma seisukoha juurde, et Ühendkuningriigi asjaomased õigusnormid ei ole kooskõlas liidu õigusest tulenevate nõuetega, otsustas ta esitada käesolevas asjas hagi.

Hagi

22 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et vaidlus puudub selles, et väljaspool liitu asuval ettevõtjal ei ole Ühendkuningriigi õigusnormide kohaselt õigust saada tagasi sisendkäibemaksu, mida ta on selles liikmesriigis tasunud kaupade või teenuste eest, mida ta kasutab seoses käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c loetletud tehingutega, nimelt teatud kindlustustehingute ja finantstehingutega.

23 Seega käsitleb hagi üksnes küsimust, kas käibemaksudirektiivi artiklid 169–171 ja kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõige 1 annavad väljaspool liitu asuvale ettevõtjale sellise õiguse.

24 Kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt tagastab iga liikmesriik igale liidu territooriumil registreerimata maksukohustuslasele kogu käibemaksu, mida viimane on maksnud teistele maksukohustuslastele riigi territooriumil talle pakutud teenuste või tarnitud vallasasjade eest või kaupade importimisel riiki, kuivõrd sellised kaupu ja teenuseid kasutatakse kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks.

25 Mis puudutab kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõikes 1 sisalduvat viidet kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktidele a ja b, siis tuleb esiteks märkida, et kolmeteistkümnenda direktiivi teksti ei muudetud pärast käibemaksudirektiivi jõustumist, mille artikli 169 punktid a ja b asendasid kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktid a ja b. Seega tuleb asuda seisukohale, et kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõige 1 viitab käibemaksudirektiivi artikli 169 punktidele a ja b.

26 Teiseks tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 169 punkt c hõlmab käesolevas asjas arutusel olevaid kindlustustehinguid ja finantstehinguid.

27 Ühendkuningriik järeldab – tuginedes kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõikele 1, mis ei viita sõneselgelt käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis a ja b nimetatud tehingutele –, et käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c loetletud tehingute puhul ei kuulu käibemaks tagastamisele.

28 Seevastu komisjon – mööndes, et kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõikes 1 ei viidata käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c loetletud tehingutele – väidab kõnealuste sätete ettevalmistavatele materjalidele, mõttele ja eesmärgile tuginedes, et kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõiget 1 koosmõjus käibemaksudirektiivi artiklitega 169–171 tuleb käsitada nii, et see annab õiguse sisendkäibemaksu tagastamisele ka käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c loetletud tehingute puhul.

29 Seega tuleb kindlaks teha, kas komisjoni poolt kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõikele 1 ja käibemaksudirektiivi artiklitele 169–171 antud tõlgenduse toetuseks esitatud argumendid õigustavad nimetatud sätete käsitamist nii, et need annavad õiguse sisendkäibemaksu tagastamisele käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c nimetatud tehingute osas, kuigi kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõike 1 selge ja ühemõtteline sõnastus viitab üksnes käibemaksudirektiivi artikli 169 punktidele a ja b.

30 Komisjoni arvates tuleneb väljaspool Euroopa Liitu registreeritud ettevõtjate õigus saada tagasi liikmesriigis käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c nimetatud tehingutega seoses tasutud sisendkäibemaks juba selle direktiivi artiklitest 169–171. Direktiivi artikkel 170 annab õiguse käibemaksu tagastamisele kõigi artiklis 169 nimetatud

tehingute osas ning selles ei ole ette nähtud nimetatud õigusest erandit. Kuna käibemaksudirektiiv kehtestab alusreegli, samas kui kolmeteistkümnes direktiiv kehtestab üksnes rakendussätted, mis reguleerivad tagastamise korda, siis on käibemaksudirektiivi artikli 170 ühemõtteline sõnastus ülimuslik kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 suhtes.

31 Käibemaksudirektiivi artikkel 170 näeb tõepoolest üldsõnaliselt ette – nagu varem kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 3 – õiguse saada tagasi sisendkäibemaks, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse käibemaksudirektiivi „artiklis 169 nimetatud tehingute" tarbeks.

32 Samuti on selge, et kaheksanda direktiivi eesmärk on sätestada ühes liikmesriigis tasutud käibemaksu tagastamise kord teises liikmesriigis asuvate maksukohustuslaste puhul, ning seega on selle eesmärk ühtlustada kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 3 ette nähtud käibemaksu tagastamise õigust (vt eelkõige 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-136/99: Monte Dei Paschi Di Siena, EKL 2000, lk I-6109, punkt 20, ja 15. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-35/05: Reemtsma Cigarettenfabriken, EKL 2007, lk I-2425, punkt 26), mis kehtib ka kolmeteistkümnenda direktiivi kohta kolmandates riikides asuvate maksukohustuslaste osas.

33 Sellest ei saa siiski järeldada, nagu seda teeb komisjon, et käibemaksudirektiivi artikkel 170 lubab kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõike 1 selgest ja ühemõttelisest sõnastusest kõrvale kalduda.

34 Kolmeteistkümnes direktiiv ei piirdu käibemaksu tagastamise õiguse rakendamise vormilise korra reguleerimisega, vaid näeb ette selle õiguse teatud erandid, mida möönab komisjon oma kirjalikes märkustes ilma seda vaidlustamata. Nimetatud erandite

hulka kuulub liikmesriigi õigus seada käibemaksu tagastamine direktiivi artikli 2 lõike 2 alusel sõltuvusse kolmandate riikide võrreldavatest soodustustest ja kooskõlas selle direktiivi artikli 4 lõikega 2 välistada teatud kulutuste puhul käibemaksu tagasisaamise õigus või kehtestada tagastuste suhtes täiendavaid tingimusi.

35 Seega tuleb kolmeteistkümnenda direktiivi sätteid, eeskätt artikli 2 lõiget 1, käsitada käibemaksudirektiivi artiklite 170 ja 171 suhtes erisätetena, mistõttu ei saa käibemaksudirektiivi artikli 170 üldsõnaliselt sätestatud tagastamisõigust pidada kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõike 1 selge ja ühemõttelise sõnastuse suhtes ülimuslikuks.

36 Seetõttu tuleb küsimus, kas liikmesriigid on kohustatud andma käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c sätestatud tehingutega seoses liidu territooriumil registreerimata maksukohustuslasele õiguse käibemaksu tagastamisele, lahendada üksnes kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõike 1 alusel.

37 Komisjon väidab nimetatud artikli 2 lõike 1 tõlgendamisega seoses esiteks, et ettevalmistavatest materjalidest lähtudes ei saa eeldada, et liidu seadusandja soovis, loetledes kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõikes 1 üksnes käibemaksudirektiivi artikli 169 punktides a ja b nimetatud tehingud, välistada õiguse käibemaksu tagastamisele selle direktiivi artikli 169 punktis c nimetatud tehingute puhul. Kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõike 1 sõnastus põhineb liidu seadusandja ekslikul tõlgendusel, kui ta võttis vastu kaheksanda direktiivi artikli 2, mille sõnastus on peaaegu ühesugune kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõikega 1, mille sõnastusel viimati nimetatud sätte väljatöötamine põhineb.

38 Selles küsimuses tugineb komisjon esiteks kaheksanda direktiivi kohta tehtud ettepaneku põhjendustele ja väidab, et selle direktiivi vastuvõtmise ajal jättis seadusandja viitamata kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktile c, kuna ta leidis ekslikult, et asjaomased tehingud olid juba loetletud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktis a, millele on viidatud kaheksanda direktiivi artiklis 2.

39 Järgmiseks leiab komisjon, et käibemaksusüsteemi loogika kohaselt tuleb õigus käibemaksu tagastamisele anda ka käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c nimetatud tehingute osas. Selle loogika ja rahvusvahelise praktika kohaselt ei tule makse tasuda juhul, kui kaup või teenused eksporditakse. Mis puudutab eeskätt maksuvabasid tehinguid, nagu kindlustustehingud ja finantstehingud, mille puhul ei ole üldjuhul ette nähtud tasutud sisendkäibemaksu tagastamise võimalust, siis näeb käibemaksudirektiivi artikli 169 punkt c ette nende tehingute tegemisega seotud kaupade või teenuste hinnas sisalduva käibemaksu tagastamise. Seega võimaldab õigus käibemaksu tagastamisele vältida seda, et Euroopa Liidus registreeritud ettevõtja on ebasoodsamas olukorras kui tema väljaspool Euroopa Liitu asuvad konkurendid.

40 Lõpuks leiab komisjon, et kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõike 1 ja kaheksanda direktiivi artikli 2 võrdlemine näitab, et neid sätteid tuleb tõlgendada ühetaoliselt. Vaatamata nimetatud sätete peaaegu ühesugusele sõnastusele tõlgendab Ühendkuningriik kaheksanda direktiivi artiklit 2 nii, et see hõlmab käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c loetletud tehinguid, mistõttu on selle liikmesriigi seisukoht vastuoluline. Komisjoni arvates on Ühendkuningriigi poolt kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõike 1 tõlgendus – juhul kui see on õige – kohaldatav ka kaheksanda direktiivi artikli 2 puhul, mis tooks kaasa soovimatuid tagajärgi kõigi liikmesriikide jaoks, kes artikli 2 sellisest tõlgendusest lähtuvad.

41 Kõigepealt tuleb viimane argument asjassepuutumatuna tagasi lükata.

42 Käesolev rikkumismenetlus käsitleb üksnes küsimust, kas Ühendkuningriik rikkus käibemaksudirektiivi artiklitest 169–171 ja kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõikest 1 tulenevaid kohustusi, keeldudes tagastamast Euroopa Liidu territooriumil registreerimata maksukohustuslaste poolt tehtud selliste tehingutega seoses tasutud sisendkäibemaksu, mis on loetletud käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c.

43 Asjaolu, et Ühendkuningriik ja teised liikmesriigid annavad kaheksanda direktiivi alusel õiguse käibemaksu tagastamisele liidu territooriumil registreeritud maksukohustuslastele, et puudub tegelik õigustus erinevale praktikale, mida rakendatakse ühelt poolt selle direktiiviga hõlmatud ettevõtjate ja teiselt poolt kolmeteistkümnenda direktiivi kohaldamisalasse kuuluvate ettevõtjate suhtes, ega see, et nimetatud õigustuste puudumine võib liikmesriikide jaoks kaasa tuua soovimatuid tagajärgi, ei kujuta endast tegureid, mis toetaks komisjoni poolt välja pakutud kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõike 1 tõlgendust.

44 Järgmiseks, mis puudutab ettevalmistavaid materjale puudutavaid argumente, siis tuleb sissejuhatuseks märkida, et kaheksanda direktiivi kohta tehtud ettepaneku artikkel 2 – mis sisaldab põhjendusi, millele komisjon tugineb – viitab täiendavate täpsustusteta „kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 3 sätestatud tehingutele". Seega ei saa pidada tõendatuks, et kaheksanda direktiivi artikli 2 või kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõike 1 sõnastus põhineb komisjoni poolt väidetaval võimalikul tõlgendusveal.

45 Lisaks viitab direktiivi 2008/9, mis asendati kaheksanda direktiiviga, artikkel 5, nagu ka viimati nimetatud direktiivi artikkel 2, käibemaksudirektiivi artikli 169 „punktide[le] a ja b". Seega viitab komisjoni väide ühelt poolt sellele, et liidu seadusandja tegi kaheksanda direktiivi vastuvõtmisel vea, mis kordus kolmeteistkümnendas direktiivis, ja teiselt poolt sellele, et seadusandja tegi sama vea direktiivi 2008/9 vastuvõtmisel.

46 Selle väidetava vea ja komisjoni argumendi osas, mille kohaselt arutusel olevatele sätetele tema poolt antud tõlgendus on ühise käibemaksusüsteemiga enam kooskõlas, tuleb märkida – isegi eeldades, et komisjoni väited vastavad tõele –, et Euroopa Kohtu ülesanne ei ole, nagu kinnitab kohtujurist oma ettepaneku punktis 65, tõlgendada neid sätteid eesmärgiga parandada kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõiget 1.

47 Selles küsimuses on Euroopa Kohus 5. oktoobri 2004. aasta otsuses kohtuasjas C-475/01: komisjon *vs*. Kreeka (EKL 2004, lk I-8923) sedastanud, et Kreeka Vabariik võib siseriiklike õigusnormide õigusliku alusena õiguspäraselt kasutada nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivi 92/83/EMÜ alkoholi ja alkohoolsete jookide aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta (EÜT L 316, lk 21; ELT eriväljaanne 09/01, lk 206) artikli 23 lõike 2 selget sõnastust, mis kehtestab õiguse kohaldada ouzo suhtes miinimummäärast väiksemat aktsiisimaksu määra. Seega jättis Euroopa Kohus rahuldamata komisjoni hagi, milles viimane väitis, et nimetatud liikmesriik rikkus oma kohustusi, mis tulenevad EÜ artikli 90 esimesest lõigust, ning sedastas, et liikmesriigid ei ole vabastatud – isegi juhul, kui teiseses õigusaktis on niisugune õigus sõnaselgelt kehtestatud – kohustusest järgida esmast õigust, mis viitab sellele, et olukorras, kus ilmneb, et siseriiklik meede ei ole kooskõlas esmase õigusega, ei või liikmesriik sellist õigust kasutada.

48 Samuti ei saa Ühendkuningriigile, kelle siseriiklikud õigusnormid on kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõike 1 selge ja ühemõttelise sõnastusega kooskõlas, ette heita seda, et ta on rikkunud oma kohustusi, mis tulenevad just sellest sättest, kuna ta

ei lähtunud nimetatud sätte tõlgendusest, mille eesmärk on seda muuta, et viia see kooskõlla ühise käibemaksusüsteemi loogikaga ja parandada ühenduse seadusandja poolt komisjoni väitel tehtud viga, mis viimase arvates nähtub kaheksanda direktiivi kohta tehtud ettepaneku põhjendustest.

49 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuab õiguskindluse põhimõte, et ühenduse õigusnorm peab võimaldama asjassepuutuvatel isikutel täpselt teada oma kohustuste ulatust. Õigussubjektidel peab olema võimalik selgelt teada oma õigusi ja kohustusi ning toimida neile vastavalt (10. märtsi 2009. aasta otsus kohtuasjas C-345/06: Heinrich, EKL 2009, lk I-1659, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 On selge, et see kohtupraktika käsitleb eraõigusliku isiku ja ametiasustuse vahelisi suhteid. Kuid – nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 64 – see praktika on ka asjassepuutuv maksustamist käsitleva direktiivi ülevõtmisel.

51 Euroopa Kohus ei saa, vaatamata kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõike 1 selgele ja ühemõttelisele sõnastusele, nimetatud sätet tõlgendada eesmärgiga seda parandada ja laiendada sel teel liikmesriikide sellega seonduvaid kohustusi (vt analoogia alusel 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-48/07: Les Vergers du Vieux Tauves, EKL 2008, lk I-10627, punkt 44).

52 Kõigist eespool esitatud kaalutlustest lähtudes tuleb komisjoni hagi rahuldamata jätta.

Kohtukulud

53 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna Ühendkuningriik on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja komisjon on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud jätta komisjoni kanda.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Jätta hagi rahuldamata.

2. Mõista kohtukulud välja Euroopa Komisjonilt.

Allkirjad