EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

10. aprill 2008 *

Kohtuasjas C-309/06,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel House of Lordsi (Ühendkuningriik) 12. juuli 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. juulil 2006, menetluses

Marks & Spencer plc

versus

Commissioners of Customs & Excise,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud U. Lõhmus, J. Klučka, P. Lindh ja A. Arabadjiev (ettekandja),

* Kohtumenetluse keel: inglise.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: ametnik J. Swedenborg,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. oktoobri 2007. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 13. detsembri 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Marks & Spencer plc, esindajad: D. Milne, *QC*, *barrister* A. Hitchmough, *avocat* D. Waelbroeck ja *solicitor* D. Slater,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: Z. Bryanston-Cross, keda abistas K. Lasok, *QC*, ja *barrister* P. Mantle,

— Iirimaa, esindaja: D. O'Hagan, keda abistas G. Clohessy, *SC*, ja N. O'Hanlon, *BL*,

— Küprose valitsus, esindaja: E. Simeonidou,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 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; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 28 lõike 2 tõlgendamist selle algses redaktsioonis ning selle direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a tõlgendamist nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivist 92/77/EMÜ (EÜT L 316, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 202) tulenevas sõnastuses.

2 Taotlus on esitatud Marks & Spencer plc (edaspidi „Marks & Spencer") ja Commissioners of Customs & Excise'i (edaspidi „Commissioners") vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase keeldumist tagastada Marks & Spenceri poolt ebaõiglaselt tasutud käibemaks.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 12 lõige 1 sätestab, et „[…] tehingute suhtes kohaldatakse maksustatava teokoosseisu tekkimise ajal kehtivat maksumäära".

4 Kuuenda direktiivi artikli 28 lõige 2 sätestas esialgses sõnastuses:

„Vähendatud maksumäärad ja maksuvabastus ning eelmisel etapil tasutud maksu tagasimaksmine, mis on jõus 31. detsembril 1975 ning vastavad nõukogu teise 11. aprilli 1967. aasta direktiivi artikli 17 viimase taande sätetele, võib säilitada nõukogu poolt kindlaksmääratava kuupäevani, kuid mitte kauem kui kuupäevani, mil liikmesriikidevahelises kaubanduses kaotatakse impordimaks ja ekspordi maksuvabastus. Liikmesriigid võtavad vastu vajalikud meetmed tagamaks, et maksukohustuslased deklareerivad nimetatud toimingutega seotud omavahendite kindlaksmääramiseks vajalikud andmed.

Komisjoni aruande alusel vaatab nõukogu eespool nimetatud vähendatud maksumäärad ja maksuvabastuse iga viie aasta järel läbi ning võtab vajaduse korral ühehäälselt komisjoni ettepaneku põhjal vastu nende järkjärguliseks kaotamiseks vajalikud meetmed."

5 Artikli 28 lõike 2 punkt a sätestab direktiiviga 92/77 muudetud redaktsioonis:

„[…]

a) Maksuvabastused, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, ja artikli 12 lõikes 3 sätestatud vähendatud määrade alammäärast väiksemad

vähendatud määrad, mis kehtisid 1. jaanuaril 1991, on kooskõlas ühenduse õigusega ja vastavad 11. aprillil 1967 vastu võetud teise nõukogu direktiivi artikli 17 viimases taandes esitatud tingimustele, võib säilitada.

Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et tagada nende tehingutega seotud omavahendite kindlaksmääramine.

[…]”

Siseriiklikud õigusnormid

6 Value Added Tax Act 1994 (1994. aasta käibemaksuseadus, edaspidi „VAT Act 1994”) kehtestab Ühendkuningriigis üldreeglina põhimõtte, mille järgi kohaldatakse toiduainete tarnele käibemaksu nullmäära. VAT Act 1994 artikkel 30 pealkirjaga „Nullmääraga maksustamine” viitab selle seaduse lisale 8, mis kannab sama pealkirja ja mis täpsustab oma teise osa lahtri „Grupp 1. Toit”, „Tooted, mille suhtes kohaldatakse erandit” punktis 2, et käibemaksu nullmäära kohaldamisel tehakse erand maiustuste osas, välja arvatud koogid ja küpsised, millele kohaldatakse nullmääraga maksu, välja arvatud küpsised, mis on täielikult või osaliselt kaetud šokolaadiga ja millele kohaldatakse harilikku maksumäära.

7 VAT Act 1994 artikkel 80 oli põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal sõnastatud järgmiselt:

„1. Kui maksukohustuslane maksis (kas enne või pärast käesoleva seaduse jõustumist) Commissioners'ile ilma õigusliku aluseta käibemaksuna teatava summa, on viimane kohustatud selle maksukohustuslasele tagastama.

2. Commissioners on kohustatud käesoleva artikli alusel tasutud summa tagastama üksnes sellekohase taotluse esitamisel.

3. Commissioners võib käesoleva artikli kohase nõude suhtes esitada vastuväite selle kohta, et tagastamine tooks kaasa taotluse esitaja alusetu rikastumise.

[…]".

8 VAT Act 1994 artiklit 80 on muudetud 2005. aasta teise maksuseadusega (Finance [nr 2] Act 2005), mis tegi artiklis 80 alusetu rikastumise vastuväite osas olulisi muudatusi. Eelkõige asendas see eespool nimetatud lõikes 3 mõiste „tagastamine" (*repayment*) mõistega „võlgnevus" (*crediting*).

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Alates käibemaksu kehtestamisest Ühendkuningriigis aastal 1973 käsitles Commissioners, mis on selle maksu kogumise eest vastutav asutus, Marks & Spenceri turustatavaid šokolaadiga kaetud *teacakes*'e küpsistena, mitte kookidena, ja seetõttu tuli need maksustada käibemaksu hariliku määraga, mitte nullmääraga. Ajavahemikus 1973. aasta aprillist kuni 1994. aasta oktoobrini tasus Marks & Spencer maksu, mida ta ei oleks pidanud tasuma.

10 Commissioners tunnistas 30. septembri 1994. aasta kirjas oma viga ning nõustus, et *teacakes*'id on tõepoolest käsitatavad kookidena ja on seetõttu maksustatavad käibemaksu nullmääraga, nimetatud vea tõttu esitas Marks & Spencer 8. veebruaril 1995 tagastamise taotluse summas 3,5 miljonit Inglise naela. Taotlus rahuldati üksnes 10% ulatuses (350 000 Inglise naela), kuna Commissioners leidis, et asjaomane kauplusekett on 90% tasutud käibemaksust oma klientidelt juba tagasi saanud. Seetõttu esitas Commissioners Marks & Spenceri kohta VAT Act 1994 artikli 80 lõikes 3 sätestatud alusetu rikastumise vastuväite. Lisaks kohaldas Commissioners aegumissätteid (uusi ja tagasiulatuvaid), mille kohaselt ei olnud ta kohustatud tagastama summat, mis oli talle tasutud rohkem kui kolm aastat enne tagastamistaotluse esitamist. Tegemist oli summaga suuruses 88 440 Inglise naela, mis lõpuks kanti Marks & Spencerile üle 4. aprillil 1997.

11 Pärast vaide rahuldamata jätmist pöördus Marks & Spencer VAT and Duties Tribunali poole, kes 22. aprilli 1998. aasta otsusega toetas Commissioners'i seisukohta. Marks & Spencer esitas seepeale kaebuse High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Divisionile (Crow Office), kes jättis 21. detsembri 1998. aasta otsusega taas tema taotluse rahuldamata. Nimetatud otsuse peale esitati apellatsioonkaebus Court of Appealile (England & Wales) (Civil Division), kes uuesti jättis Marks & Spenceri taotluse rahuldamata. Nimetatud kohus esitas seoses vaidluse teise osaga

(mis puudutas Marks & Spenceri müüdavaid ostukuponge) 14. detsembri 1999. aasta otsusega Euroopa Kohtule siiski eelotsusetaotluse, mis puudutas kolmeaastase aegumistähtaja (vt käesoleva kohtuotsuse punkt 10) kokkusobivust ühenduse õiguse tõhususe põhimõttega ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega. Küsimus puudutas eelkõige seda, kas pärast direktiivi siseriiklikku õigusse nõuetekohast ülevõtmist võib üksikisik tugineda direktiivist tulenevatele õigustele otse, kui liikmesriik ei ole direktiivi täies ulatuses täitnud.

12 Euroopa Kohus leidis 11. juuli 2002. aasta otsuses C-62/00: Marks & Spencer (EKL 2002, lk I-6325), et sellised siseriiklikud õigusnormid nagu kõnesolevad Ühendkuningriigi õigusnormid on tõhususe ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega vastuolus.

13 Arvestades põhjendusi, millele Euroopa Kohus tugines aegumistähtaega tagasiulatuvalt kehtestavate õigusnormide kokkusobimatuse osas eespool nimetatud ühenduse õiguse põhimõtetega, nõustus Commissioners omal algatusel — et käsitleda ühtemoodi VAT Act 1994 artikli 80 alusel esitatud taotlusi — sellega, et Marks & Spenceri taotlus ei ole aegunud, ja maksis nõutud summad kuni 10% ulatuses tagasi, kuna suuremas ulatuses tagasimaksmine oleks nende arvates tähendanud alusetut rikastumist.

14 Tuginedes otse ühenduse õigusele, jäi Marks & Spencer Court of Appealis (England & Wales) (Civil Division) oma nõutud summade juurde, olgugi et need summad tooksid väidetavalt kaasa alusetu rikastumise. Nimetatud kohus jättis 21. oktoobri 2003. aasta otsusega Marks & Spenceri taotluse rahuldamata ning viimane esitas seepeale kaebuse House of Lordsile.

15 House of Lords otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kui liikmesriik on kuuenda […] direktiivi (nii enne kui ka pärast direktiiviga 92/77 1992. aastal tehtud muudatusi) artikli 28 lõike 2 punkti a kohaselt säilitanud siseriiklikes käibemaksualastes õigusnormides teatava kaupade või teenuste maksuvabastuse, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, siis kas ettevõtjal, kes selliseid tarneid teostab, on ühenduse õigusest tulenev vahetult kohaldatav õigus nõuda nullmääraga maksustamist?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav ja kui liikmesriik on kuuenda […] direktiivi (nii enne kui ka pärast direktiiviga 92/77 1992. aastal tehtud muudatusi) artikli 28 lõike 2 punkti a kohaselt säilitanud siseriiklikes käibemaksualastes õigusnormides teatavate kaupade või teenuste maksuvabastuse, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, kuid on tõlgendanud siseriiklikke õigusnorme ekslikult nii, et see on põhjustanud hariliku maksumäära kohaldamise teatavatele kaupadele või teenustele, mis on siseriiklike õigusnormide kohaselt käibemaksust vabastatud ja mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, siis kas ühenduse õiguse üldpõhimõtteid, sh neutraalse maksustamise põhimõtet saab kohaldada nii, et need annavad selliseid tarneid teostanud ettevõtjale õiguse saada temalt ekslikult sissenõutud summad tagasi?

3. Kui vastus esimesele või teisele küsimusele on jaatav, siis kas ühenduse õigusest tulenev võrdse kohtlemise põhimõte ja neutraalse maksustamise põhimõte on

üldjuhul kohaldatavad nii, et neid rikutakse juhul, kui kõnealusele ettevõtjale ei maksta tagasi kõikidelt tema tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt ekslikult sissenõutud summat, kui:

— ettevõtja kogu talle tagasimakstava summa tõttu alusetult rikastuks;

— siseriiklikud õigusnormid näevad ette, et enammakstud käibemaksu ei saa tagasi maksta sellises ulatuses, et see tooks kaasa ettevõtja alusetu rikastumise, kuid

— siseriiklikud õigusnormid ei sisalda *repayment trader*'ite õiguse kohta mitte ühtegi sätet, mis sarnaneks [eelmises taandes] nimetatule (*repayment trader* on maksukohustuslane, kes ettenähtud maksustamisperioodil ei tasu pädevatele siseriiklikele ametiasutustele käibemaksu, vaid saab viimastelt käibemaksu tagasi, kuna kõnealusel perioodil on käibemaksusumma, mida tal on õigus maha arvata, suurem kui tema tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt tasumisele kuuluv käibemaksusumma)?

4. Kas kolmanda küsimuse vastust mõjutab see, kui on tõendatud, et erinevus selliste ettevõtjate, kes taotlevad enammakstud käibemaksu tagastamist, ja ettevõtjate, kes taotlevad sisendkäibemaksu mahaarvamise teel täiendavaid summasid (mis tuleneb tasumisele kuuluva käibemaksu maksudeklaratsioonis tegelikust suuremana kajastamisest), kohtlemisel on või ei ole põhjustanud esimesena mainitutele rahalist kahju või ebasoodsa olukorra, ja kui see seda vastust mõjutab, siis kuidas?

5. Kui kolmandas küsimuses kirjeldatud olukorras on kohaldatavad ühenduse õigusest tulenev võrdse kohtlemise põhimõte ja neutraalse maksustamise põhimõte, mida vastupidisel juhul rikutaks, siis kas ühenduse õigus nõuab või võimaldab kohtul erineva kohtlemise hüvitamist, rahuldades ettevõtja taotluse enammakstud käibemaksu tagastamiseks, mistõttu viimane seeläbi alusetult rikastub, või nõuab või võimaldab kohtul hüvitada see muul viisil (kui jah, siis millisel)?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus, mis puudutab ühenduse õigusest tulenevat õigust maksustada teatav tehing käibemaksu nullmääraga

Euroopa Kohtule esitatud märkused

16 Marks & Spencer leiab, et õigus maksustada teatav tehing käibemaksu nullmääraga tuleneb kuuenda direktiivi artikli 12 lõikest 1, mille sõnastus on nende arvates selge, täpne ja tingimusteta, ja võrdse kohtlemise põhimõttest. Ühendkuningriigile kohaldatav erand, mis tuleneb nii kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 algsest sõnastusest kui ka selle lõike direktiivil 92/77 põhinevast redaktsioonist, ei tähenda, et olukord jääb väljapoole ühenduse õiguse kohaldamisala, nagu on kirjas ka selles sättes endas.

17 Ühendkuningriigi valitsus ja Iirimaa leiavad vastupidi, et ettevõtjale ei tulene ühenduse õigusest ühtki õigust, mille vahetu õigusmõju tähendaks maksuvabastust, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis tasutud käibemaks. Seega tuleneb õigus maksustada tehingud käibemaksu nullmääraga üksnes siseriiklikust õigusest.

18 Küprose valitsus täpsustab, et Commissioners'i eksimus on seotud siseriikliku õiguse sätete kohaldamisega, isegi kui nende sätete säilitamine on kuuenda direktiiviga lubatud.

19 Komisjon, vastamata otse esitatud küsimusele, mida ta peab asjassepuutumatuks, väidab, et Ühendkuningriigi maksuhaldur on ekslikult tõlgendanud siseriiklikke õigusnorme, kuid ei ole rikkunud ühtki kuuendast direktiivist tulenevat kohustust.

Euroopa Kohtu vastus

20 Esimene küsimus puudutab sisuliselt seda, kas ettevõtjal on võimalik nullmääraga maksustamiseks tugineda otse ühenduse õigusele, kui sellise määra näevad ette siseriikliku õiguse sätted.

21 Esmalt tuleb märkida, et see küsimus on otseselt seotud eelotsusetaotluse esitanud kohtule teatavaks tehtud asjaoludega ja on põhikohtuasja lahendamiseks objektiivselt vajalik (vt selle kohta 17. mai 1994. aasta otsus kohtuasjas C-18/93: Corsica Ferries, EKL 1994, lk I-1783, punkt 14, ja 22. novembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-144/04: Mangold, EKL 2005, lk I-9981, punkt 34). Seega tuleb jätta tähelepanuta komisjoni vastuväide esimese küsimuse asjassepuutumatuse kohta, kuna Euroopa Kohus on pädev antud küsimuse osas otsust tegema.

22 Teiseks tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 28 lõige 2, mis lubab liikmesriikidel kohaldada maksuvabastust, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, näeb ette erandi normidest, mille alusel on ette nähtud käibemaksu harilik määr (6. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-251/05: Talacre Beach Caravan Sales, EKL 2006, lk I-6269, punkt 17). Seetõttu on õige märkida, et sellised maksuvabastused ehk „maksustamised nullmääraga" on ühenduse õiguse kohaselt lubatud.

23 Ühenduse õigus ei kohusta liikmesriike selliseid maksuvabastusi siiski säilitama. Nagu nähtub ka selle sätte esialgsest sõnastusest, „võib säilitada" 31. detsembril 1975 jõus olnud maksuvabastusi, mis tähendab seda, et asjaomase liikmesriigi otsustada on see, kas säilitada või mitte sellised õigusnormid, mis vastavad eelkõige nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta — ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad (EÜT 1967, 71, lk 1303; nüüd kehtetuks tunnistatud) artikli 17 viimases taandes ette nähtud kriteeriumidele, mille kohaselt võib kehtestada maksuvabastusi, mille puhul tagastatakse makstud maks, üksnes väga selgelt määratletud sotsiaalsetel põhjustel ja lõpptarbija huvides.

24 Seega võib kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a võrrelda *stand still* klausliga, mille eesmärk on ennetada raskeid sotsiaalseid olukordi, mis võivad kaasneda soodustuste kaotamisega, mille on ette näinud siseriiklik seadusandja, kuid mis ei ole sätestatud kuuendas direktiivis (eespool viidatud kohtuotsus Talacre Beach Caravan Sales, punkt 22). Kuues direktiiv seab seega taolisele varasema *status quo* valikulisele säilitamisele üksnes raamistiku. Järelikult tuleneb siseriiklikest õigusnormidest, mis ei kujuta endast mitte kuuenda direktiivi ülevõtmise meedet (vt analoogia alusel 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-36/99: Idéal tourisme, EKL 2000, lk I-6049, punkt 38), vaid selle direktiiviga lubatud soodustuse säilitamist, võttes arvesse Ühendkuningriigi õigusnormidega taotletavaid sotsiaalseid eesmärke, milleks on

mitte koormata lõpptarbijat igapäevastelt toiduainetelt makstava käibemaksuga, et Marks & Spencer võib nõuda maksuvabastust, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis tasutud maks.

25 Marks & Spencer ei saa tõhusalt tugineda kuuenda direktiivi artikli 12 lõikele 1. Peab märkima, et selle sätte — mis täpsustab, et kohaldada tuleb maksumäära, mis oli jõus käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise ajal — eesmärk on teatavale tootele kohaldatava määra muutmise korral, mida toetab ka kuuenda direktiivi artikli 12 lõige 2, keelata siseriiklikul seadusandjal kohaldada teatavale tehingule muud määra kui see, mis on jõus sellelt tehingult võetava käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise ajal.

26 Niisiis on selle sätte selge mõte reguleerida teatava käibemaksumäära kohaldamise aja kindlaksmääramist.

27 Olukord põhikohtuasjas, milles Commissioners möönis, et on eksinud selles osas, mis puudutab küsimust, kas teatavale kaubale tuleb kohaldada maksuvabastust, mille puhul tagastatakse makstud maks, kuna tegemist on mitte maksumäära muutmisega ajaliselt, vaid küsimusega, kas kaup kuulus või mitte sellise maksuvabastuse kohaldamisalasse, mille puhul tagastatakse makstud maks ja mis on lubatud kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punktiga a.

28 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et kui liikmesriik on oma siseriiklikes õigusaktides säilitanud kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 alusel (nii enne kui pärast sellesse sättesse direktiiviga 92/77 tehtud muudatusi) teatavate kindlaksmääratud

kaupade või teenuste maksuvabastuse, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, ei ole ettevõtjal, kes neid tarneid teostab või teenuseid osutab, mingit ühenduse õigusest tulenevat vahetult kohaldatavat õigust nõuda nende tarnete maksustamist nullmääraga.

Teine küsimus, mis puudutab ühenduse õiguse üldpõhimõtetest tulenevat õigust ekslikult tasutud käibemaksu tagastamisele

Euroopa Kohtule esitatud märkused

29 Marks & Spencer on seisukohal, et ühenduse õiguse üldpõhimõtted, sh neutraalse maksustamise põhimõte on kohaldatavad selliselt, et ta võib neile tugineda alusetult sissenõutud käibemaksu tagastamise õiguse saamiseks, kuna kogu käibemaksusüsteem jääb määratlusest tulenevalt ühenduse õiguse kohaldamisalasse isegi kuuenda direktiivi artikli 28 lõikes 2 nii esialgse kui direktiivist 92/77 tulenevas sõnastuses ette nähtud juhtudel.

30 Ühendkuningriigi valitsus, Iirimaa ja Küprose valitsus väidavad, et põhikohtuasjas kõnesolevate summade sissenõudmisel ei rikutud ühtki sellist ühenduse õiguse sätet, mis oleks vahetu õigusmõjuga või annaks mingi õiguse. Tegemist on kitsalt siseriikliku õiguse küsimusega ja seetõttu puudub ühenduse õiguse üldpõhimõtete kohaldamiseks igasugune alus. Iirimaa lisab, et kui antud asjas kohaldataks tagastamise õiguse tekkimise alusena neutraalse maksustamise põhimõtet, peaks sellest kasu saama käibemaksu tasunud lõpptarbija.

31 Komisjon meenutab, et siseriiklikud pädevad ametivõimud peavad käibemaksu kohaldamisel järgima olulisi põhimõtteid, eelkõige neutraalsuse põhimõtet, mis on ühise käibemaksusüsteemi alus. See kohustus kehtib ka neile enammakstud käibemaksu tagastamise korral. Komisjon ei vasta siiski otseselt teisele küsimusele.

Euroopa Kohtu vastus

32 Teine küsimus puudutab sisuliselt seda, kas ettevõtjal on õigus ühenduse õiguse põhimõtete, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtte alusel nõuda alusetult tasutud käibemaksu tagastamist, kui maksumäär, mida oleks tulnud kohaldada, tuleneb siseriiklikust õigusest.

33 Alustuseks tuleb rõhutada, et kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a sõnastuses direktiivist 92/77 tulenevas redaktsioonis on sätestatud, et siseriiklikud õigusnormid, mille säilitamine on lubatud, peavad olema „kooskõlas ühenduse õigusega" ja vastama direktiivi 67/228 artikli 17 viimases taandes esitatud tingimustele. Kuigi täiendusega „kooskõlas ühenduse õigusega" seotud lisa koostati alles 1992. aastal, kehtib taoline nõue, mis on lahutamatult seotud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohase toimimise ja ühetaolise tõlgendamisega, kogu põhikohtuasjas kõnesoleva perioodi vältel, mil ekslik maksustamine toimus. Nagu Euroopa Kohus on meenutanud, on maksuvabastuste või kuuenda direktiiviga ette nähtud madalaimast käibemaksumäärast vähendatud määra säilitamine lubatud vaid siis, kui see ei riku nimetatud süsteemiga lahutamatult seotud neutraalse maksustamise põhimõtet (vt selle kohta 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg, EKL 1999, lk I-4947, punkt 19, ning

3. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-481/98: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 2001, lk I-3369, punkt 21).

34 Sellest tuleneb, et ühist käibemaksusüsteemi reguleerivaid põhimõtteid, sh neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb kohaldada ka kuuenda direktiivi artikli 28 lõikes 2 sätestatud juhul ja vajadusel võib maksukohustuslane neile tugineda vastuolu korral siseriikliku sättega või kui viimase kohaldamine neid põhimõtteid rikub.

35 Mis puudutab iseäranis õigust tagastamisele, siis tuleb meenutada, nagu tuleneb ka Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et isiku õigus tagasi saada maksu, mis on liikmesriigis sisse nõutud ühenduse õigust rikkudes, on ühenduse õigusega õigussubjektidele vahetult antud õiguste tagajärg ja täiendus (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 30 ja viidatud kohtupraktika). Seda põhimõtet kohaldatakse ka maksude suhtes, mis on sisse nõutud kuuenda direktiivi artikli 28 lõikega 2 lubatud siseriiklikke õigusnorme rikkudes.

36 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et kui liikmesriik on säilitanud kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 alusel (nii enne kui pärast sellesse sättesse direktiiviga 92/77 tehtud muudatusi) oma siseriiklikes õigusnormides teatavate kaupade või teenuste maksuvabastuse, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, kuid on tõlgendanud siseriiklikke õigusnorme ekslikult nii, et see on põhjustanud hariliku maksumäära kohaldamise teatavatele kaupadele või teenustele, mis on siseriiklike õigusnormide kohaselt käibemaksust vabastatud ja mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, tuleb ühenduse õiguse üldpõhimõtteid, sh neutraalse maksustamise põhimõtet kohaldada nii, et need annavad selliseid tarneid teostanud ettevõtjale õiguse saada temalt ekslikult sissenõutud summad tagasi.

Kolmas kuni viies küsimus, mis puudutavad võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtetel põhineva tagastamise õiguse võimalikke piire

Euroopa Kohtule esitatud märkused

37 Marks & Spencer on seisukohal, et alusetu rikastumise sätte kohaldamine *payment trader*'itele (maksukohustuslased, kelle puhul teataval aruandeaastal tasutud käibemaks ületab sisendkäibemaksu), mitte *repayment trader*'itele (maksukohustuslased, kelle puhul on olukord vastupidine), kujutab endast võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtete rikkumist. Seetõttu ei ole vaja tõendada, et *payment trader* kandis majanduslikku kahju või oli ebasoodsamas olukorras. Viimaseks väidab ta, et iga liikmesriigi ülesanne on järgides ühenduse õigust, mis ei keela ega kohusta alusetu rikastumise vastuväidet esitama, otsustada, mil viisil hüvitada erinev kohtlemine, mis on eespool nimetatud põhimõtetega vastuolus.

38 Ühendkuningriigi valitsus on seisukohal, et kolmandale, neljandale ja viiendale küsimusele tuleks vastata eitavalt.

39 Iirimaa ja Küprose valitsus, arvestades eitavat vastust, mis nende arvates tuleks anda esimesele ja teisele küsimusele, ei pea järgnevatele küsimustele vastamist vajalikuks.

40 Komisjon märgib, et ühenduse õigus lubab keelduda tagastamisest alusetu rikastumise tõttu, tingimusel et see on tõendatud. Lisaks peaks taoline keeldumine olema maksualaselt neutraalne ja ei tohi kaasa tuua ettevõtjatevahelist diskrimineerimist.

Euroopa Kohtu vastus

— Sissejuhatavad märkused

41 Tuleb meenutada, et ühenduse õigus ei takista siseriiklikul õiguskorral keelduda alusetult sisse nõutud maksu tagastamisest, kui tagastamine peaks subjektidele kaasa tooma alusetu rikastumise (24. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 104/86: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 1988, lk 1799, punkt 6; 9. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-343/96: Dilexport, EKL 1999, lk I-579, punkt 47, samuti 21. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-441/98 ja C-442/98: Michaïlidis, EKL 2000, lk I-7145, punkt 31). Selleks et see oleks kooskõlas ühenduse õigusega, tuleb alusetu rikastumise keelu põhimõtet siiski rakendada võrdse kohtlemise põhimõtet järgides.

42 Lisaks tuleb meenutada, et kui maksu on kogutud ühenduse õigusega vastuolus ning kui on teada, et üle on kantud kõigest üks osa maksust, on siseriiklikud ametivõimud kohustatud tagasi maksma summa, mida ei olnud üle kantud (14. jaanuari 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-192/95–C-218/95: Comateb jt, EKL 1997, lk I-165, punktid 27 ja 28). Sellegipoolest tuleb täpsustada, et isegi kui kogu maks sisaldub hinnas, võib maksukohustuslane saada kahju müügimahu vähenemise tõttu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Comateb jt, punktid 29 ja 30, ja Michaïlidis, punktid 34 ja 35).

43 Seda, kas ning millises ulatuses on maksukohustuslane ühenduse õigusega vastuolus sisse nõutud maksu tagastamise tõttu alusetult rikastunud, on seega võimalik tuvastada üksnes pärast majandusanalüüsi, milles on arvesse võetud kõiki tähtsust omavaid asjaolusid (vt eelkõige 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-147/01. Weber's Wine World jt, EKL 2003, lk I-11365, punktid 94–100).

44 Niisiis on siseriikliku kohtu ülesanne kontrollida, kas Commissioners'i hinnang vastab eelmises punktis kirjeldatud analüüsile.

— Kolmas küsimus

45 Euroopa Kohtult küsitakse sisuliselt seda, kas ühenduse õiguse selliseid põhimõtteid nagu neutraalse maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõtted rikutakse juhul, kui ettevõtjale ei tagastata maksuhalduri poolt alusetult sisse nõutud käibemaksu põhjusel, et see toob kaasa ettevõtja alusetu rikastumise, kui selline tagastamisest keeldumise põhjendus ei ole sätestatud siseriiklike õigusnormidega ja kui ettevõtja on enne tagastamist riigikassa ees võlglane.

46 Tuleb uurida, kas tagastamisest osalise keeldumise raames, nagu juhtus põhikohtuasjas, rikuti selliseid ühenduse üldpõhimõtteid nagu neutraalse maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõtted seeläbi, et koheldi erinevalt *payment trader*'eid *ja repayment trader*'eid.

47 Esiteks, mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, siis tuleb märkida, et selle põhimõttega, mis kujutab endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (vt eelkõige 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth ja Strobel, EKL 2000, lk I-6973, punkt 59) on eelkõige vastuolus see, kui omavahel konkureerivaid samalaadseid kaupu koheldakse käibemaksu osas erinevalt (11. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-283/95: Fischer, EKL 1998, lk I-3369, punktid 21 ja 27,

samuti eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 22). Sellest tuleneb, et sellised kaubad tuleb maksustada ühetaolise määraga (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 22).

48 Järelikult kohaldatakse juhul, kui viga maksumääras mõjutab paljusid maksukohustuslasi ja kui ekslikult sisse nõutud summade tagastamine sõltub vähemalt osaliselt sellest, kas maksukohustuslane oli algselt riigikassa ees käibemaksu osas võlgnik või võlausaldaja, tegelikult sellistele maksukohustuslastele erinevat maksu — see on sama, mis oleks võinud kaasneda samalaadsetele kaupadele kohaldatavate erinevate käibemaksumääradega. Taoline erinevus on seega vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega selles osas, mis puudutab samalaadseid kaupu, ja see tuleb välja selgitada siseriiklikul kohtul.

49 Teiseks tuleb meenutada, et neutraalse maksustamise põhimõte kujutab endast käibemaksu valdkonnas võrdse kohtlemise põhimõtet (8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-106/05: L.u.P., EKL 2006, lk I-5123, punkt 48, ja viidatud kohtupraktika). Samas kui neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumine saab toimuda üksnes omavahel konkureerivate ettevõtjate kontekstis, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 47, siis võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine võib maksude valdkonnas aset leida muud tüüpi diskrimineerimise teel, mis mõjutab ettevõtjaid, kes ei konkureeri omavahel, kuid kes sellegipoolest on muudes aspektides võrreldavas olukorras.

50 Võrdse kohtlemise põhimõtet saab seega kohaldada olukorras, kus ettevõtjad on kõik õigustatud käibemaksu tagasi saama, taotlevad selle tagasisaamist maksuhaldurilt ja kelle taotlusi koheldakse erinevalt, sõltumata võimalikest konkurentsisuhetest nende vahel. Järelikult tuleb uurida, kas selline õigusakt nagu VAT Act 1994 artikkel 80 on nimetatud põhimõttega vastuolus.

51 Sellega seoses tuleb meenutada, et võrdse kohtlemise põhimõte nõuab, et võrdväärseid olukordi ei koheldaks erinevalt, välja arvatud siis, kui erinevat kohtlemist võib objektiivselt põhjendada (25. novembri 1986. aasta otsus liidetud kohtuasjades 201/85 ja 202/85: Klench jt, EKL 1986, lk 3477, punkt 9, samuti eespool viidatud kohtuasi Idéal tourisme, punkt 35).

52 Euroopa Kohus on sunnitud märkima, et sellises siseriiklikus õigusaktis, mida kohaldati põhikohtuasjas arutatavas küsimuses, ei ole objektiivselt põhjendatud ettevõtjate erinev kohtlemine alusetu rikastumise mõiste tähenduses, tulenevalt sellest, kas nad algselt olid riigikassa ees käibemaksu osas võlgnikud või võlausaldajad. Asjaolu, et ettevõtja alusetult rikastub, ei ole seotud sellega, milline on ettevõtja suhe maksuhalduriga enne käibemaksu tagasimaksmist, kuna alusetu rikastumine, kui see on toimunud, tuleneb tagastamisest endast, mitte võlgnikuks või võlausaldajaks oleva ettevõtja varasemast majanduslikust olukorrast riigikassa ees.

53 Sellist käsitlust toetab vajadusel ka Ühendkuningriigi õigusnormide muudatus, mis järgnes komisjoni poolt sellele liikmesriigile saadetud märgukirjale liikmesriigi kohustuste täitmata jätmise menetluse algatamise raames. 2005. aasta teise maksuseaduse artikli 3 kohaselt, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 8, ei eristata enam maksukohustuslasi selle põhjal, milline on nende olukord riigikassa ees.

54 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kuigi võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtteid kohaldatakse üldjuhul sellisel juhul nagu põhikohtuasjas, ei kujuta endast nende rikkumist pelk asjaolu, et tagastamisest keeldumine põhines asjaomase maksukohustuslase alusetul rikastumisel. Küll aga on

neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus see, kui alusetu rikastumise keeld kehtiks üksnes sellistele maksukohustuslastele nagu *payment traders*, mitte sellistele nagu *repayment traders*, kui need maksukohustuslased on turustanud samalaadseid kaupu. Lisaks on üldise võrdse kohtlemise põhimõttega, mille rikkumist maksude valdkonnas iseloomustab selliseid ettevõtjaid kahjustav diskrimineerimine, kes ei ole tingimata konkurendid, kuid kes sellegipoolest on muudes aspektides võrreldavas olukorras, vastuolus *payment trader*'ite ja *repayment trader*'ite diskrimineerimine, mis ei ole objektiivselt põhjendatud.

— Neljas küsimus

55 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult sisuliselt seda, kas vastus kolmandale küsimusele oleks erinev juhul, kui on tõendatud, et ettevõtja, kellele keelduti tagastamisest sellega kaasneva alusetu rikastumise tõttu, ei ole saanud rahalist kahju ega ole sattunud ebasoodsasse olukorda.

56 Selle kohta tuleb märkida, et esiteks ei pruugi rahalise kahju või ebasoodsa olukorra puudumine olla tingitud sellest, et käibemaksu tasumise kohustus on läinud tervenisti üle lõpptarbijale, kuna isegi sellisel juhul, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 42, võib ettevõtja saada rahalist kahju müügimahu vähenemise tõttu. Teiseks kujutab võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumist, millele viidati käesoleva kohtuotsuse punktides 52–54, selliste siseriiklike õigusnormide tõttu, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ettevõtjatevaheline diskrimineerimine seoses nende õigusega saada tagasi alusetult tasutud käibemaks, mis ei sõltu sellest, kas neile ettevõtjatele on ühel või teisel viisil põhjustatud rahalist kahju või nad on pandud ebasoodsasse olukorda.

57 Seega tuleb neljandale küsimusele vastata, et vastust kolmandale küsimusele ei mõjuta see, et on tõendatud, et ettevõtja, kellele alusetult sissenõutud käibemaksu tagastamisest keelduti, ei ole saanud rahalist kahju ega ole sattunud ebasoodsasse olukorda.

— Viies küsimus

58 Selle küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult sisuliselt selgitust selle kohta, kas ühenduse õigus nõuab või võimaldab siseriiklikul kohtul hüvitada käesoleva kohtuotsuse punktides 52–54 mainitud võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine, kohustades rikkumisest kahju saanud ettevõtjale täies osas tagastama alusetult tasutud maksu, isegi kui selline tagastamine toob kaasa nimetatud ettevõtja alusetu rikastumise, või nõuab või lubab ühenduse õigus seda, et võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine hüvitataks muul viisil.

59 Sellega seoses tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb vastavasisuliste ühenduse õigusnormide puudumisel iga liikmesriigi siseriiklikus õiguskorras määrata pädevad kohtud ja kehtestada menetlusnormid nende kohtuasjade läbivaatamiseks, mille eesmärk on tagada isikute ühenduse õigusest tulenevate õiguste kaitse (vt 16. detsembri 1976. aasta otsus kohtuasjas 33/76: Rewe-Zentralfinanz ja Rewe-Zentral, EKL 1976, lk 1989, punkt 5, ja 30. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-224/01: Köbler, EKL 2003, lk I-10239, punkt 46).

60 Niisiis on siseriikliku kohtu ülesanne teha käesoleva kohtuotsuse punktides 52–54 mainitud võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumisest võimalikud järeldused toimunu suhtes.

61 Euroopa Kohtu ülesanne on siiski viidata teatavatele ühenduse õiguse kriteeriumidele või põhimõtetele, mida taolise hinnangu andmisel tuleb järgida.

62 Nimetatud hinnangu andmisel peab siseriiklik kohus järgima ühenduse õigust ja eelkõige võrdse kohtlemise põhimõtet sellisena, nagu seda on käsitletud käesoleva kohtuotsuse punktis 51. Siseriiklik kohus peab sisuliselt kohustama käibemaksu tervenisti tagasi maksma sellele ettevõtjale, keda diskrimineeriti, et leevendada võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumist, välja arvatud juhul, kui siseriiklik õigus näeb rikkumise hüvitamiseks ette muud viisid.

63 Selle kohta, nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 74 märkis, tuleb toonitada, et siseriiklik kohus on kohustatud jätma kohaldamata mis tahes diskrimineeriva siseriikliku sätte, ilma et ta peaks eelnevalt taotlema või ootama ära selle sätte kehtetuks tunnistamist seadusandja poolt, ning kohaldama ebasoodsamas olukorras olevate isikute suhtes samu norme, mida kohaldatakse soodsamas olukorras olevate isikute suhtes.

64 Järelikult tuleb viiendale küsimusele vastata, et siseriikliku kohtu ülesanne on teha käesoleva kohtuotsuse punktides 52–54 mainitud võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumisest võimalikud järeldused toimunu suhtes vastavalt normidele, mis on seotud põhikohtuasjas kohaldatava siseriikliku õiguse ajalise mõjuga, järgides ühenduse õigust ja eelkõige võrdse kohtlemise põhimõtet ning põhimõtet, mille kohaselt peab ta tagama, et tagastamiseks võetud meetmed ei ole ühenduse õigusega vastuolus.

Kohtukulud

65 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Kui liikmesriik on oma siseriiklikes õigusaktides säilitanud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 28 lõike 2 alusel (nii enne kui pärast sellesse sättesse nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiviga 92/77/EÜ tehtud muudatusi) teatava kindlaksmääratud kaupade või teenuste maksuvabastuse, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, ei ole ettevõtjal, kes neid tarneid teostab või teenuseid osutab, mingit ühenduse õigusest tulenevat vahetult kohaldatavat õigust nõuda nende tarnete maksustamist nullmääraga.

2. Kui liikmesriik on säilitanud kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 alusel (nii enne kui pärast sellesse sättesse direktiiviga 92/77 tehtud muudatusi) oma

siseriiklikes õigusnormides teatavate kaupade või teenuste maksuvabastuse, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, kuid on tõlgendanud siseriiklikke õigusnorme ekslikult nii, et see on põhjustanud hariliku maksumäära kohaldamise teatavatele kaupadele või teenustele, mis on siseriiklike õigusnormide kohaselt käibemaksust vabastatud ja mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, tuleb ühenduse õiguse üldpõhimõtteid, sh neutraalse maksustamise põhimõtet kohaldada nii, et need annavad selliseid tarneid teostanud ettevõtjale õiguse saada temalt ekslikult sissenõutud summad tagasi.

3. Kuigi võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtteid kohaldatakse üldjuhul sellisel juhul nagu põhikohtuasjas, ei kujuta endast nende rikkumist pelk asjaolu, et tagastamisest keeldumine põhines asjaomase maksukohustuslase alusetul rikastumisel. Küll aga on neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus see, kui alusetu rikastumise keeld kehtiks üksnes sellistele maksukohustuslastele nagu *payment traders* (maksukohustuslased, kelle puhul teataval aruandeaastal tasutud käibemaks ületab sisendkäibemaksu), mitte sellistele nagu *repayment traders* (maksukohustuslased, kelle puhul on olukord vastupidine), kui need maksukohustuslased on turustanud samalaadseid kaupu. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas antud kohtuasjas see on nii. Lisaks on üldise võrdse kohtlemise põhimõttega, mille rikkumist maksude valdkonnas iseloomustab selliseid ettevõtjaid kahjustav diskrimineerimine, kes ei ole tingimata konkurendid, kuid kes sellegipoolest on muudes aspektides võrreldavas olukorras, vastuolus *payment trader*'ite ja *repayment trader*'ite diskrimineerimine, mis ei ole objektiivselt põhjendatud.

4. Vastust kolmandale küsimusele ei mõjuta see, et on tõendatud, et ettevõtja, kellele alusetult sissenõutud käibemaksu tagastamisest keelduti, ei ole saanud rahalist kahju ega ole sattunud ebasoodsasse olukorda.

5. Siseriikliku kohtu ülesanne on teha käesoleva kohtuotsuse resolutiivosa punktis 3 mainitud võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumisest võimalikud järeldused toimunu suhtes vastavalt normidele, mis on seotud põhikohtuasjas kohaldatava siseriikliku õiguse ajalise mõjuga, järgides ühenduse õigust ja eelkõige võrdse kohtlemise põhimõtet ning põhimõtet, mille kohaselt peab ta tagama, et tagastamiseks võetud meetmed ei ole ühenduse õigusega vastuolus.

Allkirjad