

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 13. detsembril 2007¹

I. Sissejuhatus

need hariliku maksumääraga. 1994. aastal korrigeeris ta oma käsitlust ja liigitas *teacakes*'id maksusoodustusega toiduainete hulka. Seejärel esitas Marks & Spencer käibemaksu tagastamise nõude.

1. Kuuenda käibemaksudirektiivi² (edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 28 lõige 2 annab liikmesriikidele õiguse säilitada üleminekuajal teatavatel tingimustel erandeid. Kooskõlas nimetatud sättega kohaldab Ühendkuningriik toiduainete tarnetele käibemaksu nullmäära, millega kaasneb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus (*zero-rating*).

2. Kõnealust normi ei kohaldata siiski teatavate maiustuste (*confectionery*) suhtes. Maksuhaldur liigitas Marks & Spenceri müüdavad *teacakes*'id (küpsised) esialgu nimetatud kategooriasse ning maksustas

3. Juhtumi eripära seisneb selles, et kohaldatav maksusäte on *siseriiklik* õigusnorm, mis on erand direktiivi üldsätetest, kuid mille võib erandkorras siiski säilitada. House of Lords küsib niisiis, mil määral on siinkohal kohaldatavad ühise käibemaksusüsteemi põhimõtted ja kas käibemaksu tagastamise siseriiklikud normid, eeskätt teatavateks juhtudeks nendes sätestatud alusetu rikastumise vastuväide on kooskõlas ühenduse õiguse sätetega.

¹ — Algkeel: saksa.

² — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

II. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigus

4. Kuuenda direktiivi artikkel 12 sätestab maksumäärad. Artikli 12 lõige 1 sätestab seejuures, et „[m]aksustatavate tehingute suhtes kohaldatakse maksustatava teokoosseisu tekkimise ajal kehtivat maksumäära.” Artikli 12 lõike 3 kohaselt kohaldatakse ühtset käibemaksumäära,³ teatavatele kaupadele või teenustele võib kehtestada vähendatud maksumäärad.⁴

5. Kuuenda direktiivi artikli 28 lõige 2 lubab liikmesriikidel teha üleminekuajal eespool nimetatud sättest erandeid; sätte esialgne sõnastus oli järgmine:

„Vähendatud maksumäärad ja maksuvabastus ning eelmisel etapil tasutud maksu

tagasimaksmine, mis on jõus 31. detsembril 1975. aastal 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.”

6. Direktiiviga 92/77/EMÜ⁵ muudeti artikli 28 lõike 2 sõnastust järgmiselt: „Olene-

3 — Nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes, (EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224) kehtestati tähtajaliselt alammäär 15%. Järgnevalt pikendati alammäära kehtivust üha uuesti, viimati nõukogu 12. detsembri 2005. aasta direktiiviga 2005/92/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ käibemaksu ühtse määra miinimumtaseme kohaldamisaja osas (ELT L 345, lk 19), kuni aastani 2010.

4 — Direktiivi sätteid vähendatud määrade suuruse kohta ning kaupade ja teenuste kohta, mille suhtes võib neid määrasid kohaldada (vt selle kohta kuuenda direktiivi H lisa), ühtlustati järk-järgult.

5 — Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiv 92/77/EMÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (käibemaksumäärade ühtlustamine) (ELT L 316, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 202).

mata artikli 12 lõikest 3 kehtivad artiklis 28l osutatud üleminekuajal [6] järgmised sätted.

- 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 [7] vastu võetud teise nõukogu direktiivi artikli 17 viimases taandes esitatud tingimustele, võib säilitada.”

määr (1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994, edaspidi „1994. aasta käibemaksuseadus”) artikkel 30 ja 8. lisa II osa 1. grupi punkt 1). Maiustused (*confectionary*) on jäetud nimetatud maksusoodustuse alt välja ja maksustatud hariliku maksumääraga. Nende puhul tehakse siiski erand kookidele ja küpsistele, mille suhtes kohaldatakse toiduainete suhtes kehtivat käibemaksu nullmäära. Täielikult või osaliselt šokolaadiga kaetud küpsised loetakse siiski uuesti hariliku maksumääraga maksustatavateks maiustusteks.

8. 1994. aasta käibemaksuseaduse artikkel 80 näeb teatavalte asjaoludel ette õiguse tasumisele mittekuuluva käibemaksu tagastamisele:

B. Siseriiklik õigus

7. Ühendkuningriigis kohaldatakse toiduainete tarnetele üldiselt käibemaksu null-

„1) isikul, kes (enne või pärast käesoleva seaduse jõustumist) maksis *commissioner*’idele ilma õigusliku aluseta käibemaksuna teatava summa, on õigus summa tagastamisele;

[...]

6 — Kuuenda direktiivi artikli 28l lõike 3 teise lause kohaselt pikendatakse üleminekukorra kohaldamise aega automaatselt kuni lõpliku süsteemi jõustumiseni, mida ei ole aga siiani veel toimunud.

7 — Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamisvõimalused (ELT nr 71, lk 1303) asjakohane lõik oli sõnastatud järgmiselt: „Silmas pidades üleminekut praegustelt käibemaksusüsteemidelt ühisele käibemaksusüsteemile võivad liikmesriigid [...] kuni liikmesriikidevahelises kaubanduses impordimaksu kaotamiseni ja ekspordi maksuvabastuseni kehtestada täpselt määratletud sotsiaalsetel põhjustel lõpptarbijate kasuks vähendatud maksumäärasid või isegi maksuvabastusi koos eelnenud etapil makstud maksude tagastamisega, niivõrd kui neil meetmetel ei ole ühtekokku rangemat toimet kui praeguses süsteemis kohaldatavatel vähendamistel” [mitteametlik tõlge].

3) käesoleva artikli kohase nõude suhtes võib esitada vastuväite, et tagastamine tooks kaasa hageja alusetu rikastumise.”

9. Nimetatud säte puudutas põhikohtuasja jaoks määraval perioodil ainult netomaksjaid, seega maksukohustuslasi, kelle tasumisele kuuluv maksuvõlg on maksustamisperioodil suurem kui tasaarvestuseks deklareeritud sisendkäibemaks. Nendele on vastukaaluks niinimetatud *repayment trader*'id, kellel on õigus nõuda käibemaksu tagastamist, kuna maksustamisperioodil on mahaarvatava sisendkäibemaksu summa suurem kui nende poolt tarnitud kaupadelt tasumisele kuuluv käibemaksusumma. Viimaste suhtes puudub artikli 80 lõikega 3 võrreldav norm.⁸

III. Asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse-taotlus

10. Alates 1973. aastast maksustasid Commissioners of Customs and Excise Marks & Spencer plc müüdavad *teacakes*'id hariliku käibemaksumääraga, sest nad käsitasid neid šokolaadiga kaetud küpsistena. 1994. aasta septembris mõõnsid *commissioner*'id siiski, et *teacakes*'id oleks tulnud liigitada kookide hulka ja maksustada nullmääraga. Marks & Spencer nõudis seepeale kogu käibemaksu tagastamist 3,5 miljoni Inglise naela ulatuses, mille ta oli aastate jooksul deklareerinud õigusliku aluseta.

11. Tuginedes käibemaksuseaduse artikli 80 lõikele 3, esitasid *Commissioner*'id sellele vastuväite, et Marks & Spencer lasi 90% käibemaksust tasuda oma ostjatel. VAT Tribunal oli nimetatud väitega nõus ja otsustas, et Marks & Spenceril on õigus ainult 10%-le nõutud summast. Lisaks sellele kohaldas ta tagasiulatuvalt kehtestatud aegumissätet.

12. Marks & Spencer esitas otsuse peale apellatsioonkaebuse Court of Appealile. Lisaks *teacakes*'idelt tasutud käibemaksu tagastamisele puudutas menetlus ka veel teist käibemaksu tagastamise nõuet, mis oli seotud ostukupongide maksualase käsitlemisega. Court of Appeal taotles Euroopa Kohtult eelotsust selle kohta, kas aegumissätted on kooskõlas ühenduse õigusega. Seejuures olid Court of Appealil kahtlused veel üksnes ostukupongide küsimuses. *Teacakes*'ide osas lähtus ta ilmselt sellest, et ühenduse õiguses puuduvad kuuendas direktiivis sätestatud maksumäära ühtlustamata jätmise tõttu asjaomased normid.

13. Oma 11. juuli 2002. aasta otsuses (edaspidi „otsus kohtuasjas Marks & Spencer I”)⁹ ei käsitlenud Euroopa Kohus vastavalt

8 — Alles pärast nende kahe maksukohustuslaste grupi ebavõrdse kohtlemise tõttu algatatud liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlust kehtestas Ühendkuningriik 26. mail 2005 jõustunud alusetu rikastumise normid ka *repayment trader*'ite suhtes.

9 — Euroopa Kohtu otsus C-62/00: Marks & Spencer plc vs. Commissioners of Customs & Excise (EKL 2002, lk I-6325).

eelotsuse küsimustele käibemaksu tagastamist *teacakes*'ide eest. Nimetatud kohtuasjas esitatud ettepanekus puudutas kohtujurist Geelhoed siiski kõrvalmärkusena *teacakes*'e ja pidas käibemaksu tagastamise välistamist selgeks viiteks ühenduse õiguse rikkumisele.¹⁰ Sellest hoolimata jättis Court of Appeal *teacakes*'ide käibemaksu osas esitatud hagi rahuldamata.

14. Sellest ajast alates vaidlust menetlevat House of Lordsi ajendasid komisjoni seisukoht ja kohtujurist Geelhoedi ettepanek kohtuasjas C-62/00 esitama Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kui liikmesriik on kuuenda käibemaksudirektiivi (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 koos sisendkäibemaksu tagastamisega, 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 käibemaksudirektiivi (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 koos sisendkäibemaksu tagastamisega, 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, kusjuures sisendkäibemaks kuulub tagastamisele, 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 põhimõtteliselt kohaldatavad nii, et neid rikutakse juhul, kui kõnealusele ettevõtjale ei maksta tagasi kõikidelt tema

10 — 24. jaanuari 2002. aasta ettepanek eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas C-62/00, punkt 44.

tarnitud kaupadelt või osutatud teenus-
telt ekslikult sissenõutud summat, kui:

i) ettevõtja kogu talle tagasimakstava
summa tõttu alusetult rikastuks;

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

iii) siseriiklikud õigusnormid ei sisalda
repayment trader’ite õiguse kohta
mitte ühtegi sätet, mis sarnaneks
punktis ii nimetatule? (*repayment
trader* on maksukohustuslane,
kes ettenähtud maksustamispe-
rioodil ei tasu pädevatele siseriik-
likele ametiasutustele käibemaksu,
vaid saab viimastelt käibemaksu
tagasi, kuna kõnealusel perioodil
on käibemaksusumma, mida tal on
õigus maha arvata, suurem tema
tarnitud kaupadelt või osutatud
teenustelt tasumisele kuuluvast
käibemaksusummast.)

4. Kas kolmanda küsimuse vastust mõjutab
see, kui on tõendatud, et erinevus selliste

ettevõtjate, kes taotlevad enammakstud
käibemaksu tagastamist, ja ettevõtjate,
kes taotlevad sisendkäibemaksu maha-
arvamise teel täiendavaid summasid
(mis tuleneb tasumisele kuuluva käibe-
maksu 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 punktis 3 kirjeldatud olukorras on
kohaldatavad ühenduse õigusest tulenev
võrdse kohtlemise põhimõte ja neut-
raalse maksustamise põhimõte, mida
vastupidisel juhul rikutaks, siis kas
ühenduse õigus nõuab või võimaldab
kohtul erineva kohtlemise hüvitamist,
rahuldades ettevõtja hagi enammakstud
käibemaksu tagastamiseks, mistõttu
viimane seeläbi alusetult rikastub, või
nõuab või võimaldab kohtul rakendada
muid meetmeid (kui jah, siis milliseid)?”

15. Euroopa Kohtus toimuvas menet-
luses esitasid kirjalikud märkused Marks
& Spencer, Iirimaa, Ühendkuningriigi ja
Küprose valitsus ning Euroopa Ühenduste
Komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

jättes Marks & Spenceri *teacakes*'id käibemaksu nullmääraga maksustamata;

A. Sissejuhatavad märkused

- Marks & Spencer sai käibemaksukohustuse üle kanda oma klientidele.

16. Kuuenda direktiiviga ühtlustati käibemaksu kogumist liikmesriikides oluliselt. Direktiivi sätted ei ole siiski lõplikud. Lisaks erinevatele valikuvõimalustele direktiivi ülevõtmisel ja määratlemisõigustele, mille direktiiv liikmesriikidele jätab, lubab eeskätt direktiivi artikkel 28 säilitada üleminekuajal teatavaid siseriiklikke erandeid.

18. Põhiliselt vajab selgitamist küsimus, kas ühenduse õigusega on kooskõlas asjaolu, et 1994. aasta käibemaksuseadus välistab kõnealuses seoses käibemaksu tagastamise nõude alusetu rikastumise tõttu, kuid ei tee seda muudel maksustamise tagantjärele korrigeerimise juhtudel (*repayment trader*'ite puhul). Neid probleeme puudutavad küsimused 3–5.

17. Seejuures ei vaielda põhikohtuasjas kolme sedastuse üle:

- siseriiklik norm, mille kohaselt kohaldatakse toiduainetele, välja arvatud teatavatele maiustustele, käibemaksu nullmäära, millega kaasneb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 28 lõikega 2;

19. Nii-öelda eelneva küsimusena tuleb House of Lordsi arvates selgitada, kas üldse on tegemist valdkonnaga, milles on kohaldatav ühenduse õigus, mis annab maksukohustuslasele teatavad õigused. Nendele probleemidele on pühendatud küsimused 1 ja 2, mida käsitlen üheskoos.

B. Esimene ja teine eelotsuse küsimus

- maksuhaldur kohaldas nimetatud normi aastatel 1973–1994 ebaõigesti,

20. Otsuses kohtuasjas Marks & Spencer I rõhutas Euroopa Kohus, et liikmesriigid ei

ole mitte ainult kohustatud võtma direktiivi siseriiklikku õigusesse nõuetekohaselt üle. Pigem saab üksikisik kohtus tugineda ka sellele, et siseriiklikke rakendussätteid kohaldatakse nii, et saavutatakse direktiiviga taotletav eesmärk.¹¹

tulenevat õigust ekslikult sissenõutud käibemaksu tagastamisele. Käibemaksu tagastamise suhtes tuleb kohaldada üksnes siseriiklikku õigust, mida ei saa käesoleval juhul mõõta ühenduse õiguse alusel.

21. Väljakujunenud kohtupraktikale tuginedes märkis Euroopa Kohus, et õigus tagasi saada maksu, mis on liikmesriigis sisse nõutud ühenduse õigust rikkudes, on üksikisikule ühenduse õigusega antud õiguste tagajärg ja täiendus.¹²

23. Ma pean siiski vaele eeldust, et artikli 28 lõike 2 punktis a sätestatud juhud ei kuulu direktiivi kohaldamisalasse või vastavalt, et direktiiv ei anna maksukohustuslasele õigust kohaldada nullmäära ega õigust selle ebaõigesti kohaldamata jätmisel käibemaks tagasi saada.

22. Käesolevas menetluses osalevad liikmesriigid on seisukohal, et kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkt a jätab siseriiklikud erandid direktiivi kohaldamisalast justkui välja. Samuti nagu Court of Appeal, teevad nad eespool toodud kohtupraktikast järgmised järeldused: kuna käibemaksu nullmäära kohaldamise nõue ei tulene *ühenduse õigusest*, vaid ühtlustamata *siseriiklikust õigusest*, siis ei ole olemas ka ühenduse õigusest

— Ühenduse õiguse kohaldamine ühtlustamata erandkorra puhul

24. Juba esimese käibemaksudirektiivi¹³ artikli 1 esimeses lõigus selgitati, et tuleb

11 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus, punkt 27.

12 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer I, punkt 30, milles viidatakse 2. veebruari 1988. aasta otsusele kohtuasjas 309/85: Barra (EKL 1988, lk 355, punkt 17); 6. juuli 1995. aasta otsusele kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 40); 9. veebruari 1999. aasta otsusele kohtuasjas C-343/96: Dilexport (EKL 1999, lk I-579, punkt 23) ja 8. märtsi 2001. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt (EKL 2001, lk I-1727, punkt 84).

13 — Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimene direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT nr 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3). Kehtivusega alates 1. jaanuarist 2007 asendati esimene käibemaksudirektiiv nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1). Selle artikli 1 lõige 1 sätestab varasemale direktiivile tuginedes: „Käesolev direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi”.

kehtestada ulatuslik käibemaksusüsteem, kuigi käibemaksumäärasid ja -vabastusi tookord ei ühtlustatud.¹⁴

„Liikmesriigid asendavad oma praeguse kumuleeruvate käibemaksude süsteemi artiklis 2 määratletud ühise käibemaksusüsteemiga.”

25. Ühine käibemaksusüsteem jätab liikmesriikidele siiski ikka veel palju tegutsemisruumi ning võimaldab kõrvalekalduumisi ja erisätteid. Nii ei ole senini täielikult ühtlustatud ühtne käibemaksumäär ja vähendatud maksumäär või -määrad. Pigem võivad liikmesriigid kõnealused maksumäärad teatavas ulatuses ise kehtestada. Nimetatud tegutsemisruumi kasutades ja erandeid tehes ei välju liikmesriigid siiski direktiivi kohaldamisalast.

14 — Vt selle kohta ka põhjendust 8, mis on sõnastatud järgmiselt: „Enamikus liikmesriikides kehtivate kumuleeruvate mitmeastmeliste maksude süsteemide asendamisel ühise käibemaksusüsteemiga saavutatakse, isegi kui maksumäärasid ja -vabastusi ei ühtlustata samal ajal, kindlasti konkurentsi erapooletus, kuna igas riigis on ühesugustel kaupadel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata ja kuna rahvusvahelises kaubanduses on teada kaupadelt võetavate maksude suurus, mistõttu saab tagada selle summa täpse tasakaalustamise; seetõttu tuleks esimeses etapis ette näha, et kõik liikmesriigid võtavad vastu ühise käibemaksusüsteemi, nõudmata seejuures maksumäära ja -vabastuste ühtlustamist.”

26. See sedastus kehtib ka kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a kohta, mis lubab kehtestada erandkorra, mille kohaselt eelnenud etapis makstud maks tagastatakse ja mille kohaselt võib säilitada artikli 12 lõikes 3 sätestatud vähendatud määrade alammäärast väiksemad vähendatud määrad.

27. Nimetatud sättes peetakse muu hulgas silmas ka käibemaksu nullmäära (*zero-rating*).¹⁵ Kui asi oleks olnud ainult teatavate eriti madalate maksumäärade lubamises, siis ei oleks sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse mainimine olnud küllap vajalik. Nimelt ei puuduta tavaliselt direktiivis sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust see, et sisendkäibe on seotud väljundkäibega, millele kohaldatakse vähendatud maksumäära. Pigem peaks lubama mitte ainult erandi tegemist kuuenda direktiivi artikli 12 lõikest 3, vaid ühtlasi ka selle artikli 17 lõikest 2, mis lubab sisendkäibemaksu maha arvata ainult tarnitud kaubalt või osutatud teenuselt, mida kasutatakse seoses maksukohustuslase *maksustatavate tehingutega*. Kuna nullmäära kohaldamisel võib „maksustatavatest tehingutest” rääkida äärmisel juhul teoreetiliselt, oli artikli 28 lõike 2 punktis a vaja selgelt mainida, et

15 — Vt komisjoni 29. juuni 1973. aasta ettepanek nõukogu kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas kohta, Euroopa Ühenduste Bülletään, lisa 11/73, lk 31. Vt nullmäära (*zero-rating*) toime kohta minu 4. mai 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-251/05: Talacre Beach Caravan Sales (EKL 2006, lk I-6269, punkt 22 ja 23).

ka (nullini) vähendatud käibemaksumäära korral on õigus sisendkäibemaks maha arvata.

viide erandile artikli 12 lõikest 3, tuleks anda üksnes vabastus direktiivi konkreetsetest sätetest. Lisaks oleks see vastuolus erandkorra kitsa tõlgendamise nõudega,¹⁷ kui artikli 28 lõike 2 punkti a mõistetakse justkui teatavate tehingute suhtes erandi tegemist direktiivi kohaldamisalas.

28. Seega ka juhul, kui direktiivist kõrvalekalduvaid siseriiklikke norme võib säilitada kahest aspektist lähtudes, ei tähenda see, et tehingud, mille suhtes sellist erandkorda kohaldatakse, langevad direktiivi kohaldamisalast tervenisti välja. Pigem kohaldatakse kõiki direktiivi sätteid ning samuti õiguse üldpõhimõtteid, mida liikmesriigid peavad direktiivi ülevõtmisel ja rakendamisel järgima,¹⁶ ka nendele tehingutele, kui artikli 28 lõike 2 punkt a ei sätesta erandit.

29. Artikli 28 lõike 2 punktis a sätestatud erandkorra kohaselt maksustatavate tehingute täielik väljaarvamine kuuenda direktiivi kohaldamisalast ei ole kooskõlas sätte sõnastusega. Nimelt nagu näitab artikli 28 lõike 2 sissejuhatavas lauses ja punktis a esitatud

30. Nagu ma juba selgitasin oma ettepanekus kohtuasjas Talacre Beach, toetab seda tõdemust 1992. aastal artikli 28 lõike 2 punkti a lisatud märg, et käesoleva sätte kohaselt lubatud maksuvabastused peavad olema *ühenduse õigusega* kooskõlas.¹⁸ Sellel märkel on lõpuks aga kõigest selgitav tähendus. Ühenduse õigus (kaasa arvatud kuuenda direktiivi enda ülejäänud sätted) on ka sellest sõltumatult siduv. Seega ei ole maksustamisperioodide puhul, mille osas on esitatud käibemaksu tagastamise nõuded, vaja teha vahet viidatud märke lisamisele eelnenud ja järgnenud ajal.

16 — Vt õiguse üldpõhimõtete, eriti põhiõiguste järgimise kohta ühenduse õiguse ülevõtmisel ja kohaldamisel: 25. novembri 1986. aasta otsus liidetud kohtuasjades 201/85 ja 202/85: Klensch jt (EKL 1986, lk 3477, punktid 8–10); 13. juuli 1989. aasta otsus kohtuasjas 5/88: Wachauf (EKL 1989, lk 2609, punkt 19); 18. juuni 1991. aasta otsus kohtuasjas C-260/89: ERT (EKL 1991, lk I-2925, punkt 42 jj); 3. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-381/97: Belgacodex (EKL 1998, lk I-8153, punkt 26); 27. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-441/02: komisjon vs. Saksamaa (EKL 2006, lk I-3449, punktid 107 ja 108) ja 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-384/04: Federation of Technological Industries jt (EKL 2006, lk I-4191, punkt 29).

17 — Vt selle kohta eespool 15. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Talacre Beach Caravan Sales, punkt 17 ja viited kohtupraktikale. Vt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktis a sätestatud erandkorra kohta ka 7. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-240/05: Eurodental (EKL 2006, lk I-11479, punkt 54).

18 — Viidatud eespool 15. joonealuses märkuses, punkt 24.

31. Seda järeldust kinnitab ka otsus kohtuasjas komisjon *vs.* Saksamaa. Selles pidas Euroopa Kohus artikli 28 lõike 2 punktile a tuginevat eriti madala 2,1% maksumäära säilitamist hüvitatavate ravimite suhtes, samal ajal kui mittehüvitatavate ravimite suhtes kehtis 5,5% maksumäär, lubatavaks üksnes siis, kui see ei riku ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevat neutraalse maksustamise põhimõtet.¹⁹ Asjaolu, et Prantsusmaa säilitas artikli 28 lõike 2 punkti a kohase erandkorra, ei takistanud Euroopa Kohtul järgimast nimetatud põhimõtet, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluseks.

32. Otsus kohtuasjas *Idéal tourisme*,²⁰ millele viitavad menetluses osalevad liikmesriigid, ei ole siinkohal esitatud käsitlusega vastuolus.

33. Nimetatud kohtuasjas esitas bussiettevõtja kaebuse selle peale, et rikutakse võrdse kohtlemise põhimõtet, sest tema piiriülese liikmesriikidevahelise reisijateveo teenused maksustatakse käibemaksuga, samal ajal kui reisijatevedu lennukitega on käibemaksust vabastatud. Õhutranspordi maksuvabastus Belgia õiguses tugines seejuures kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktile b, mis lu-

bab liikmesriikidel ülemineku perioodil teatavaid tehinguid, mis iseenesest kuuluvad maksustamisele, jätkuvalt maksudest vabastada.

34. Euroopa Kohus viitas kõigepealt sellele, et kuuenda direktiiviga on liikmesriikide käibemaksusätteid ühtlustatud ainult osaliselt.²¹ Edasi sedastas kohus: „Seega osas, milles liikmesriik säilitab sellised sätted, ei võta ta kuuendat direktiivi üle ega riku seega ei nimetatud direktiivi ega ühenduse õiguse üldpõhimõtteid, mida liikmesriigid peavad pärast otsust kohtuasjas *Klensch* [²²] ühenduse õigusnormide rakendamisel järgima.”²³

35. Nimetatud kohtulahendi konteksti arvestades saan ma sellest sedastusest aru nii, et Euroopa Kohus ei tahtnud juhul, kui teatavatele tehingutele tuleb kohaldada siseriiklikke erandeid, välistada igasugust ühenduse õiguse sätete kohaldamist. Pigem kaob siduvus üksnes *osas*, milles õigusnormid tohivad direktiivi sätetest kõrvale kalduda ja neid ei saa seega käsitada direktiivi ülevõtmisena. Käesolevale juhtumile ülekantuna tähendab see järgmist: Ühendkuningriigile ei saa ette heita, et ta maksustab toiduaineid

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

20 — 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-36/99: *Idéal tourisme* (EKL 2000, lk I-6049).

21 — Eespool 20. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas *Idéal tourisme*, punkt 37. Vt ka eespool 17. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas *Eurodental*, punktid 50 ja 51.

22 — Eespool 16. joonealuses märkuses viidatud otsus liidetud kohtuasjades *Klensch jt*, punkt 9.

23 — Eespool 20. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas *Idéal tourisme*, punkt 38. Vt ka eespool 17. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas *Eurodental*, punkt 52.

määraga, mis on väiksem kuuenda direktiivi artikli 12 lõikes 3 sätestatud alammäärast. Nimelt lubab artikli 28 lõike 2 punkt a just käibemaksu nullmäära (*zero-rating*). Sama vähe saab puuduseks pidada seda, et olenemata tegelikust maksuvabastusest on võimalik sisendkäibemaks maha arvata.

täheanduses, jäävad talle muus osas siduvaks direktiiv ning õiguse üldpõhimõtted, mida tuleb direktiivi ülevõtmisel ja kohaldamisel järgida. Tuleb veel selgitada, kas ühenduse õiguse sätted annavad üksikisikule õiguse nõuda õige maksumäära (või vastavalt maksuvabastuse) kohaldamist.

36. Kohtuasjas *Idéal tourisme* tehtud otsuse kohaselt ei saa maksukohustuslane edaspidi tugineda võrdse kohtlemise põhimõttele, kui ebavõrdne kohtlemine tuleneb ühtlustatud ja ühtlustamata õigusnormide paralleelsest kehtivusest, olles seega justkui süsteemist tingitud. Käesolevas asjas ei ole aga tegemist sellise juhtumiga. On vaieldamatu, et Ühendkuningriigis maksustatakse toiduaineid soodsamalt kui tehinguid muude kaupadega, mille suhtes kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 12 lõikes 3 kehtestatud alammäära. Pigem on tegemist üksnes siseriikliku erandi iseenesest pärsiva kohaldamisega.

38. Marks & Spencer tahab kõnealuse õiguse tuletada kuuenda direktiivi artikli 12 lõikest 1, mis sätestab, et maksustatavate tehingute suhtes kohaldatakse maksustatava teokoosseisu tekkimise ajal kehtivat maksumäära. Sellega ei saa nõustuda. Pigem ammendub nimetatud sätte tähendus vastavalt selle selgele sõnastusele teatava maksumäära kohaldamise aja kindlaksmääramises.

— Ühenduse õiguse normid siseriikliku erisätte kohaldamise kohta

39. Õiguse üldpõhimõtted nõuavad siiski, et liikmesriik peab ühenduse õiguse ülevõtmisel või vastavalt siseriiklike ülevõtmisärride rakendamisel jälgima seda,²⁴ et siseriiklikus õiguses teatavate tehingute suhtes ette nähtud maksumäära asjaomastele tehingutele ka tõepoolest kohaldatakse.

37. Ka juhul, kui liikmesriik kohaldab siseriiklikku erisätet artikli 28 lõike 2 punkti a

24 — Vt selle kohta eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

40. See tuleneb esmajoones halduse seaduslikkuse põhimõttest, mis kuulub Euroopa Kohtu praktika kohaselt ühenduse õiguses tunnustatud õiguspõhimõtete hulka.²⁵ Selle kohaselt on maksuhaldur seotud õiguse ja seadusega ning ei tohi minna maksustamisel vastuollu õigusnormidega. Olukord, milles maksukohustuslane ei saa loota sellele, et tehing maksustatakse seadusega ette nähtud korras, oleks pealegi vastuolus õiguskindluse põhimõttega.

41. See, kas siseriiklike käibemaksusätete ebaõige kohaldamine kujutab endast lisaks sellele veel võrdse kohtlemise ja neutraalsuse põhimõtte rikkumist, sõltub konkreetsest juhtumist. Võrdse kohtlemise põhimõtte, mida käibemaksu valdkonnas peegeldab neutraalse maksustamise põhimõtte,²⁶ nõuab, et samalaadsed tehingud maksustatakse ka sama maksumääraga.²⁷ Nimetatud põhimõtteid rikutakse, kui maksuhaldur maksustab Marks & Spenceri *teacakes*'ide tarne harilikku maksumääraga, kuid kohaldab teiste tarni-

jate sarnastele toodetele seaduses ette nähtud nullmäära.

42. Nimetatud nõude põhjendamisega ühenduse õigusest tulenevalt ei ole vastuolus see, et konkreetselt kehtiva maksumäära kehtestab siseriiklik erandkord ja mitte kuues direktiiv ise. Direktiivi sätete sisu peab olema küll tingimusteta ja piisavalt täpne, et üksikisik saaks neile tugineda.²⁸ Tuginemine kuuendale direktiivile ja õiguspõhimõttele, mida tuleb selle rakendamisel järgida, ei saa siiski nurjuda seetõttu, et direktiiv annab liikmesriikidele maksumäära kehtestamisel kaalutlusõiguse.²⁹ Vastasel korral oleks direktiivi mõju suurel määral piiratud. Direktiiv ei jäta maksumäära kehtestamist liikmesriikide hooleks nimelt mitte ainult artikli 28 lõikes 2 sätestatud erandkorra puhul, vaid ei ühtlusta ka muus osas maksumäärasid täielikult. Pigem võib üksikisik tuginemisel direktiivile ja punktides 40 ja 41 nimetatud õiguse üldpõhimõtetele nõuda, et liikmesriik

25 — Vt 22. juuni 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03: Belgia ja Forum 187 (EKL 2006, lk I-5479, punkt 69).

26 — Vt võrdse kohtlemise ja neutraalsuse põhimõtte seose kohta 27. aprilli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-443/04 ja C-444/04: Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen (EKL 2006, lk I-3617, punkt 35).

27 — Eespool 19. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 22; vt üldiselt neutraalse maksustamise põhimõtte kohta 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg (EKL 1999, lk I-4947, punktid 19 ja 20); 17. veebruari 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-453/02 ja C-462/02: Linneweber ja Akritidis (EKL 2005, lk I-1131, punkt 24); 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello (EKL 2005, lk I-4427, punkt 54) ja 28. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-363/05: JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust jt (EKL 2007, lk I-5517, punkt 46).

28 — 19. jaanuari 1982. aasta otsus kohtuasjas 8/81: Becker (EKL 1982, lk 53, punkt 25); 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler (EKL 2002, lk I-6833, punkt 51); eespool 27. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Linneweber ja Akritidis, punkt 33 ja eespool 27. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust jt, punkt 58.

29 — Vt selles tähenduses liikmesriikide kaalutlusruumi kohta maksudest vabastatud institutsioonide määratlust: 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-45/01: Dornier (EKL 2003, lk I-12911, punkt 81). Vt lisaks eespool 27. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust jt, punktid 60 ja 61.

maksustab tehingu ka tegelikult maksumääraga, mille ta on oma kaalutlusõigust teostades seda laadi tehingute suhtes seaduslikult kehtestanud.

liikmesriik ka käibemaksu tagastamise nõude määratlemisel seotud õiguse üldpõhimõtetega, mida tuleb ühenduse õiguse ülevõtmisel ja rakendamisel arvestada.

43. Kui liikmesriik on jätnud teatavate tehingute suhtes siseriikliku erandkorra ekslikult kohaldamata, siis on sellest tulenev maksustamine järelikult vastuolus mitte ainult siseriikliku maksuõiguse, vaid ka ühenduse õigusega.

45. Seega tuleb kahele esimesele eelotsuse küsimusele vastata järgmiselt:

— Siseriikliku erisätte ebaõige kohaldamise tagajärjed

44. Asjaomane liikmesriik on sellisel juhul ühenduse õigusest tulenevalt põhimõtteliselt kohustatud käibemaksu tagastama. Nimelt nagu juba märgitud, on õigus saada tagasi maksu, mida nõuti liikmesriigis sisse ühenduse õigust rikkudes, üksikisikule ühenduse õigusega antud õiguste tagajärg ja täiendus.³⁰ Käibemaksu tagastamine kõrvaldab tagantjärele õiguserikkumise tagajärjed ning toob lõpptulemusena kaasa ühenduse õigusega kooskõlas oleva maksustamise. Seetõttu on

Kui liikmesriik on vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punktile a (enne ja pärast selle muutmist direktiiviga 92/77/EMÜ) säilitanud siseriiklikus õiguses teatavate kaupade või teenuste maksuvabastuse koos sisendkäibemaksu tagastamisega, siis on ettevõtjal direktiivi ning selle rakendamisel kohaldatavate õiguse üldpõhimõtete alusel, eeskätt võrdse kohtlemise, neutraalsuse, halduse seaduslikkuse ja õiguskindluse põhimõtete alusel õigus nõuda nimetatud sätte korrektset kohaldamist.

Kui maksuhaldur on sellisel juhul tõlgendanud siseriiklikku õigust ekslikult nii, et see on põhjustanud hariliku maksumäära kohaldamise teatavatele kaupadele või teenustele, mis on siseriiklike õigusnormide kohaselt käibemaksust vabastatud, kusjuures sisendkäibemaks kuulub tagastamisele, siis annab

30 — Vt eespool 12. joonealuses märkuses viidatud väljakujunenud kohtupraktika.

ühenduse õigus ettevõtjale põhimõtteliselt õiguse saada ebaõigesti sissenõutud käibemaks tagasi. Käibemaksu tagastamise nõude määratlemisel tuleb järgida ühenduse õiguse üldpõhimõtteid, sealhulgas võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtet.

siseriikliku õiguse sätetel põhinevate sarnaseid kaebusi käsitlevate tingimustega võrreldes ega olema seatud viisil, mis muudaks praktiliselt võimatuks ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamise.³¹

C. Kolmas kuni viies eelotsuse küsimus

46. Kolmanda kuni viienda eelotsuse küsimusega, mida tuleb uurida koos, soovib eelotsusetaotluse teinud kohus sisuliselt teada, millistel tingimustel saab liikmesriik esitada käibemaksu tagastamise nõude suhtes alusetu rikastumise vastuväite.

47. Kuna ühenduse õiguses puuduvad õigusnormid maksude tagastamise kohta, siis on liikmesriikide õiguskordade ülesanne ette näha tingimused, millistel võib neid taotlusi esitada, kusjuures need tingimused peavad järgima võrdsuse ja tõhususe põhimõtteid, st need ei peaks olema ebasoodsamad

48. Euroopa Kohus on seejuures põhimõtteliselt tunnustanud, et siseriiklik õigus võib välistada tagastamise ulatuses, milles see viiks maksukohustuslase alusetu rikastumiseni, kuna on tõendatud, et ta laskis maksumaksjate kanda kellelgi teisel.³²

49. Kuna niisuguste sätete puhul on tegemist eranditega ühenduse õiguse vastaselt sissenõutud maksude tagastamise põhimõttest, siis on Euroopa Kohus esitanud alusetu rikastumise tõendamisele ranged nõuded.³³ Nii ei saa kaudsete maksude puhul

31 — 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio (EKL 1983, lk 3595, punkt 12); eespool 9. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Marks ja Spencer I, punkt 39; 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-147/01: Weber's Wine World jt (EKL 2003, lk I-11365, punkt 103) ja 15. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-35/05: Reemtsma (EKL 2007, lk I-2425, punkt 37).

32 — Vt selle kohta 27. veebruari 1980. aasta otsus kohtuasjas 68/79: Just (EKL 1980, lk 501, punkt 26); eespool 31. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas San Giorgio, punkt 13; 14. jaanuari 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-192/95–C-218/95: Comateb jt (EKL 1997, lk I-165, punkt 23); 21. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-441/98 ja C-442/98: Michailidis (EKL 2000, lk I-7145, punkt 31) ja eespool 31. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Weber's Wine World jt, punkt 94.

33 — Kokkuvõtvalt: eespool 31. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Weber's Wine World jt, punkt 94 jj.

tingimata lähtuda sellest, et nende tasumise kohustus tõepoolest tarbijale üle kanti.³⁴ See, kas kohustuse ülekandmine maksustamise majandusliku mõju maksukohustuslasele tegelikult kõrvaldab ning kas käibemaksu tagastamine toob seetõttu kaasa alusetu rikastumise, sõltub lisaks paljudest teguritest, mis tuleb välja selgitada majandusuuringute teel.³⁵

50. Ühendkuningriigi valitsus märkis kohtuistungil, et põhikohtuasjaga tegelevad kohtud on kogunud selle küsimuse kohta arvukalt tõendeid. Seega võib eelotsusemenetluse eesmärkidel lugeda tõendatuks, et käibemaksu täies ulatuses tagastamine tooks kaasa Marks & Spenceri alusetu rikastumise.

51. Järelikult ei ole käibemaksu tagastamisest keeldumine tõhususe põhimõttega vastuolus. Samuti puuduvad viited võrdväärsuse põhimõtte rikkumisele. See kehtib igal juhul siis, kui nimetatud põhimõtet mõistetakse selle senise määratluse kohaselt, nimelt nii, et see keelab ühenduse õigusele

tuginevate käibemaksu tagastamise nõuete ebasoodsama käsitlemise võrreldes asjaomaste puhtalt siseriiklike nõuetega.³⁶

52. Siiski sätestas siseriiklik õigus kõnealusel ajavahemikul alusetu rikastumise vastuväite ainult juhul, kui maksukohustuslane, kes esitab käibemaksu tagastamise nõude, on maksustamisperioodil käibemaksu tasunud, seega ainult maksukohustuslase puhul, kelle sisendkäibemaksu mahaarvamise nõue ei ole piisavalt suur, et sellega tasumisele kuuluv käibemaks täielikult tasaarvestada. Nn *repayment trader*'ite puhul ei saanud nõuet (suurema) maksusumma tagastamiseks tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt tasutud käibemaksu maksualase liigitamise korrigeerimise tõttu kitsendada alusetu rikastumise vastuväitega.

53. Niisugune käibemaksu tagastamise koosseisude erinev kujundamine rikub Marks & Spenceri arvates võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtteid.

54. Otsuses kohtuasjas Marks & Spencer I tunnistas Euroopa Kohus juba, et liikmes-

34 — 25. veebruari 1988. aasta otsus liidetud kohtuasjades 331/85, 376/85 ja 378/85: Bianco ja Girard (EKL 1988, lk 1099, punkt 17); eespool 31. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Weber's Wine World jt, punkt 96) ja eespool 32. joonealuses märkuses viidatud otsus liidetud kohtuasjades Comateb jt, punkt 25.

35 — Vt eespool 34. joonealuses märkuses viidatud otsus liidetud kohtuasjades Bianco ja Girard, punkt 20; eespool 32. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Comateb jt, punkt 29 jj; eespool 32. joonealuses märkuses viidatud otsus liidetud kohtuasjades Michailidis, punktid 34 ja 35 ja eespool 31. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Weber's Wine World jt, punkt 97 jj.

36 — Võiks siiski küsida, kas juba see põhimõte ei nõua võrdset kohtlemist kõigi ühenduse õigusele tuginevate käibemaksu tagastamise nõuete korral. Selle kaalutluse võib siinkohal siiski kõrvale jätta, kuna võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtteid tuleb nagunii järgida (vt selle kohta järgnevalt punkt 56 jj).

riigid peavad käibemaksu tagastamise sätete kujundamisel ühenduse õiguse kohaldamisel järgima lisaks võrdsuse ja tõhususe põhimõttele ka õiguse üldpõhimõtteid, mis moodustavad ühenduse õiguskorra osa.³⁷ See hõlmab eeskätt võrdse kohtlemise põhimõtte ja — käibemaksu alal — neutraalse maksustamise põhimõtte siduvust, mida tahan kõigepealt käsitleda.

olid seotud muude toodete (mine-raalvesi ja puuviljamahl) kui *teacakes* maksualase käsitluse korrigeerimisega. Tesco puhul ei esitatud vastuväidet, et tagastamine toob kaasa alusetu rikastumise, kuna käibemaksukohustus kanti üle klientidele.

55. Eelnevalt tahan aga asjaolude kohta sedastada veel järgmist:

— ei eelotsusetaotlusest ega ka menetlusosaliste märkustest Euroopa Kohtus ei nähtu, et mõni teine ettevõtja peale Marks & Spenceri on taotlenud käibemaksu tagastamist või on saanud käibemaksu tagasi, kuna ta on müünud *teacakes*'e, mis liigitati algselt ebaõigesti maiustuste hulka;

— Marks & Spenceri andmetel, mida Ühendkuningriigi valitsus kohtuistungil siiski kinnitada ei suutnud, sai jaekaubandusettevõtja Tesco *repayment trader*ina käibemaksu tagasi. Need tagasimaksed

— Neutraalse maksustamise põhimõtte

56. Neutraalse maksustamise põhimõttest tulenevalt järeldas Euroopa Kohus kõigepealt, et samalaadseid kaupu tuleb eri liikmesriikides sõltumata tootmis- ja turustusketi pikkusest maksustada ühetaoliselt.³⁸ Neutraalsus selles tähenduses tagatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse toimel vabanevad kõik vaheetapid täielikult käibemaksust ja tarbija koormatakse lõpuks maksuga, mis on täpselt proportsionaalne teenuse väärtusega.

57. Hiljem tuletas Euroopa Kohus neutraalse maksustamise põhimõttest üldiselt, et

37 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Marks ja Spencer I, punkt 44. Selles menetluses tuli silmas pida õiguspärase ootuse põhimõtet.

38 — Vt 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19); 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs (EKL 1996, lk I-5339, punkt 20) ja 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik (EKL 2005, lk I-4357, punkt 34).

samalaadseid ja seetõttu üksteisega konkureerivaid kaupu tuleb käibemaksuga maksustamisel kohelda võrdselt.³⁹ Sellel neutraalsuse põhimõtte taval on olnud senises kohtupraktikas oma osa eeskätt maksustatavate tehingute määramisel ja kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastuse koosseisude tõlgendamisel.

58. Järgmistes lahendites sedastas Euroopa Kohus ka, et neutraalse maksustamise põhimõtte ei luba seda, et samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt.⁴⁰ Kuigi siin näib eri ettevõtjate võrdne kohtlemine rohkem esiplaanile nihkuvat, mõistan ma seda sedastust siiski nii, et eri ettevõtjate erinev kohtlemine on lubamatu just nende samalaadsete tehingute osas.

59. Lõpuks märkis Euroopa Kohus, et neutraalse maksustamise põhimõtte hõlmab ka erinevast kohtlemisest käibemaksuga

maksustamisel tulenevate konkurentsimoonutuste kõrvaldamise põhimõtet. Moonutamine on tõendatud siis, kui on tuvastatud, et teenuste osutamisel esines konkurents ning neid teenuseid käsitleti käibemaksu osas ebavõrdselt.⁴¹

60. Sellest neutraalse maksustamise põhimõtte määratlusest tuleneb käesoleva asja jaoks, et (võrreldavate) *teacakes*'ide tarneid ei tohi käsitleda käibemaksu osas erinevalt. Ka käibemaksu tagastamise suhtes kohaldatavad sätted ei tohi tagantjärele kaasa tuua võrreldavate toodete tarnete erinevat käsitlemist.

61. Neutraalsuse põhimõtte ei hõlma seevastu eri ettevõtjate üldist ebavõrdset kohtlemist, mis ei ole seotud samalaadsete tehingute maksustamisega, vaid on seotud muude omadustega. Järelikult ei ole neutraalsuse põhimõtte kohaldamise jaoks mingit tähtsust asjaolul, et Tesco võis saada muude kaupade osas käibemaksu tagasi, kuigi maksud lasti kanda teistel.

62. Neutraalsuse põhimõtte rikkumine on tõendatud, kui teiste ettevõtjate tarnitud

39 — Eespool 19. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 22; eespool 27. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Gregg, punktid 19 ja 20; eespool 27. joonealuses märkuses viidatud otsus liidetud kohtuasjades Linneweber ja Akritidis, punkt 24; eespool 27. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 54, ja eespool 27. joonealuses märkuses viidatud otsus JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust jt, punkt 46.

40 — 16. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-382/02: Cimber Air (EKL 2004, lk I-8379, punktid 23 ja 24); samuti 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: Jyske Finans (EKL 2005, lk I-10683, punkt 39) ja 4. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-169/04: Abbey National (EKL 2006, lk I-4027, punkt 56).

41 — Eespool 27. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust jt, punkt 47 ja viited kohtupraktikale.

teacakes'idele kohaldati algusest peale null-määra (*zero-rating*), samal ajal kui Marks & Spenceri asjaomased tarded maksustati hariliku maksumääraga. Lisaks on rikkumine tõendatud juhul, kui teistele ettevõtjatele tagastati erinevalt Marks & Spencerist käibemaks asjaomaste tarnete ümberhindamise alusel tagantjärele, ilma et oleks arvesse võetud alusetu rikastumise vastuväidet. Ulatuslikumat majanduslikult ebasoodsat olukorda ei tarvitse esineda. Samalaadsete tehingute erinev maksualane kohtlemine annab nimelt tunnistust konkurentsimoonutustest.

63. Kuna üksnes maksuhalduril on olemas nõutav teave, mis on vajalik selleks, et neutraalsuse põhimõtte rikkumist teatava halduspraktika poolt lõplikult tõendada, siis saab asjaomasele maksukohustuslasele panna ainult piiratud selgitamiskohustuse. Üldiselt peaks piisama sellest, kui asjaomane isik nimetab teisi ettevõtjaid, kes tarnivad võrreldavaid tooteid ja keda võidi kohelda maksualaselt soodsamalt. Siis on halduse ülesanne anda teavet tegeliku maksustamise kohta.

— Võrdse kohtlemise põhimõte

64. Lisaks neutraalse maksustamise põhimõttele peavad liikmesriigid kuuenda käibe-

maksudirektiivi rakendamisel järgima ka üldist võrdse kohtlemise põhimõtet, mis nõuab, et võrreldavaid olukordi ei tohi kohelda erinevalt ja erinevaid olukordi ei tohi kohelda võrdväärsena, välja arvatud juhul, kui niisugune kohtlemine on objektiivselt põhjendatud.⁴²

65. Ühendkuningriigi valitsus ei vaidle vastu, et alusetu rikastumise vastuväite osas kehtisid kuni käibemaksuseaduse muutmiseni 2005. aastal *repayment trader*i ja *payment trader*i suhtes erinevad sätted. Valitsus on siiski seisukohal, et käibemaksu tagastamise nõuded ei ole nimetatud olukordades võrreldavad.

66. Nii nagu komisjon ja Marks & Spencer, ei suuda ka mina siiski näha erinevust, mis oleks alusetu rikastumise vastuväite kohaldamise või vastavalt kohaldamata jätmise osas määrav.

67. Mõlemal juhul sisaldab tarnitud kauba hind algselt käibemaksu. Ostja tasub

42 — Vt mh 18. mai 1994. aasta otsus kohtuasjas C-309/89: Codorniu vs. nõukogu (EKL 1994, lk I-1853, punkt 26); 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-354/95: National Farmers' Union jt (EKL 1997, lk I-4559, punkt 61) ja 6. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-291/03: MyTravel (EKL 2005, lk I-8477, punkt 44).

maksukohustuslasele kogu summa. Nii *repayment trader* kui ka *payment trader* tasu- arvestab maksuhaldurile tasumisele kuuluva maksusumma sisendkäibemaksu tagastamise nõudega. *Repayment trader*’i puhul tuleneb sellest saldo maksukohustuslase kasuks; tal on õigus maksuhaldurilt käibemaks tagasi saada. Teisel juhul peab maksukohustuslane tasuma maksuhalduri kasuks oleva saldo.

68. Kui tagantjärele ilmneb, et teatavatele tehingutele ei kohaldata mitte harilikku maksumäära, vaid nullmäära (*zero-rating*), siis väheneb asjaomane käibedeklaratsiooni rida. See toob *repayment trader*’i puhul kaasa saldo suurenemise tema kasuks, *payment trader*’i puhul saldo vähenemise maksuhalduri kasuks. Mõlemal juhul on vaja maksuhalduri poolt maksukohustuslasele tagastatavat käibemaksu korrigeerida, mis võib viia alusetu rikastumiseni, kui kohustus tasuda tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt käibemaks kanti täielikult üle ostjatele ja ka muu majanduslik kahju ei välista alusetut rikastumist.

69. Kuna *repayment trader*’i ja *payment trader*’i olukorrad on seega alusetut rikastumist silmas pidades samased, siis nõuab võrdse kohtlemise põhimõtte ka asjaomaste käibemaksu tagastamise nõuete puhul

alusetu rikastumise vastuväite ühetaolist kohaldamist. Ühendkuningriigi õiguse kohaselt ei olnud see nii kuni õigusliku olukorra muutumiseni 2005. aastal.

70. Juba seadusandja tegutsema hakkamine annab märku sellest, et enne seda oli ilmselt tegemist võrreldavate olukordade ebavõrdse kohtlemisega. Kui olukorrad ei oleks olnud tõepoolest võrreldavad, siis ei oleks seadusandja tohtinud laiendada 2005. aasta käibemaksuseaduse artikli 80 lõikes 3 sätestatud alusetu rikastumise vastuväidet *repayment trader*’i juhtumile.

71. Seejuures on kuni selle ajani eksisteerinud ebavõrdset kohtlemist raske tuvastada seetõttu, et maksukohustuslase sattumine maksustamisperioodil ühte või teise olukorda sõltub mitmesugustest juhistest ja igal ajal muutuda võivatest teguritest, nagu tootevajaliku koostis, investeeringute tegemine jne.

— Meetmed neutraalse maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõtete rikkumise korral

72. Kõigepealt tuleb meenutada, et siseriiklikud kohtud peavad oma pädevuse piires

kohaldama ühenduse õiguse sätteid, et tagada nende normide täielik õigusmõju ja kaitsta üksikisikule neist tekkivaid õigusi.⁴³ Seejuures nõuab ühenduse õiguse ülimalikkus, et kohaldamata tuleb jätta iga siseriikliku õigusakti säte, mis on ühenduse õigusega vastuolus, olenemata sellest, kas siseriiklik norm on ühenduse normist varasem või hilisem.⁴⁴

73. Liikmesriigil on siiski õigus valida, kuidas ta tahab edaspidiseks kõrvaldada võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumise. Põhimõtteliselt võib ta lõpetada ühe grupi koormamise või laiendada samal viisil koormamist teisele grupile. Seevastu mineviku suhtes peaks koormamise tagantjärele laiendamine olema õiguspärase ootuse põhimõttega üldiselt vastuolus.⁴⁵

74. Lisaks sellele on Euroopa Kohus korduvalt sedastanud, et kui on tuvastatud ühenduse õiguse vastane diskrimineerimine ja samal ajal ei ole kehtestatud võrdset

kohtlemist tagavaid meetmeid, on võrdsuse põhimõtte järgimine tagatud üksnes sellega, et ebasoodsamas olukorras olevatele isikutele antakse samad eelised, mis on soodsamas olukorras olevatel isikutel. Sellisel juhul peab siseriiklik kohus jätma kohaldamata mis tahes diskrimineeriva siseriikliku sätte, ilma et ta peaks eelnevalt taotlema või ootama ära selle sätte tühistamist seadusandja poolt, ning kohaldama ebasoodsamas olukorras olevate isikute suhtes samu norme, mida kohaldatakse soodsamas olukorras olevate isikute suhtes.⁴⁶

75. Sellest järeldub, et Marks & Spenceri vastu ei saa esitada alusetu rikastumise vastuväidet seni, kuni see on vastuolus võrdse kohtlemise põhimõttega.

76. Mitte keegi ei saa siiski nõuda võrdset kohtlemist siis, kui õigust on väärtalt kohaldatud.⁴⁷ Nii otsustas Euroopa Kohus näiteks riigiabi eeskirjade kontekstis, et maksuvõlgnikud ei saa tugineda väitele, et teistele ettevõtjatele maksuvabastuse kohaldamine

43 — Vt eelkõige 9. märtsi 1978. aasta otsus kohtuasjas 106/77: Simmenthal (EKL 1978, lk 629, punkt 16); 19. juuni 1990. aasta otsus kohtuasjas C-213/89: Factortame (EKL 1990, lk I-2433, punkt 19); 20. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-453/99: Courage ja Crehan (EKL 2001, lk I-6297, punkt 25) ja 13. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-295/04–C-298/04: Manfredi jt (EKL 2006, lk I-6619, punkt 89).

44 — Vt mh 9. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-198/01: CIF (EKL 2003, lk I-8055, punkt 48) ja eespool 43. joonealuses märkuses viidatud otsus liidetud kohtuasjades Manfredi jt, punkt 39.

45 — Vt 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-396/98: Schlossstraße (EKL 2000, lk I-4279, punktid 44 ja 47) ja eespool 9. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Marks & Spencer I, punktid 45 ja 46.

46 — 21. juuni 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-231/06–C-233/06: Jonkman (EKL 2007, lk I-5140, punkt 39) viitega 28. septembri 1994. aasta otsusele kohtuasjas C-408/92: Avdel Systems (EKL 1994, lk I-4435, punktid 16 ja 17); 12. detsembri 2002. aasta otsusele kohtuasjas C-442/00: Rodríguez Caballero (EKL 2002, lk I-11915, punktid 42 ja 43) ja 7. septembri 2006. aasta otsusele kohtuasjas C-81/05: Alonso (EKL 2006, lk I-7569, punktid 45 ja 46).

47 — Vt 9. oktoobri 1984. aasta otsus kohtuasjas 188/83: Witte vs. parlament (EKL 1984, lk 3465, punkt 15) ja 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 134/84: Williams vs. kontrollikoda (EKL 1985, lk 2225, punkt 14).

on riigiabi, kui nende eesmärk on ise vältida nimetatud maksu tasumist; potentsiaalsete maksuvabastuse saajate ringi laiendamine teistele ettevõtjatele ei võimalda õigusvastaselt antud abi tagajärgi kõrvaldada, vaid vastupidi, see tooks kaasa nimetatud abi toime suurenemise.⁴⁸

78. Marks & Spencer rõhutas eeskätt kohtuistungil, et talle käibemaksu tagastamisest keeldumine toob omakorda kaasa alusetu rikastumise, ja nimelt maksuhalduri alusetu rikastumise. Õigupoolest oleks tagastata-vale maksule õigus Marks & Spenceri klientidel, kes tasumisele mittekuuluva käibemaksu tegelikult tasusid. Selles suhtes esitas Ühendkuningriigi vastuväite, et riik kasutab ebaõigesti sisse nõutud makse siiski avalikes huvides, nii et sellest saavad lõpptulemusena kasu ka Marks & Spenceri kliendid.

77. Väljakujunenud kohtupraktika järgi ei ole liikmesriigid siiski kohustatud välis-tama ühenduse õiguse vastaselt sisse nõutud maksude tagastamist juhul, kui see viiks alusetu rikastumiseni. Käibemaksu tagastamine peaks kohtupraktika järgi olema pigem reegel, millest võib alusetu rikastumise vältimiseks kõrvale kalduda.⁴⁹ Järelikult ei ole õigusvastane, kui siseriiklik õigusnorm lubab ühenduse õiguse vastaselt sisse nõutud maksude tagastamist, ilma et seda piirataks alusetu rikastumise vastuväitega, millega oli ilmselt tegemist Ühendkuningriigis *repayment trader*'ite puhul kuni 2005. aastani. Ebavõrdse kohtlemise kõrvaldamine alusetu rikastumise vastuväite peatamisega *payment trader*'ite suhtes ei too siiski kaasa võrdset kohtlemist siis, kui õigust on vääralt kohaldatud.

79. Siinkohal tuleb meenutada, et liikmesriik ei saa põhimõtteliselt tugineda ühenduse õiguse rikkumisele, et sellest kasu saada.⁵⁰ Pealegi läheks see liiga kaugele, kui Euroopa Kohus peaks hindama, kes kasutaks ebaõigesti sisse nõutud vahendeid mõttekamalt ja Marks & Spenceri klientide jaoks kasulikult — kas riik või mainitud ettevõtja.

48 — 15. juuni 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-393/04 ja C-41/05: *Air liquide Industries Belgium* (EKL 2006, lk I-5293, punktid 43 ja 45) ja 5. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-368/04: *Transalpine Ölleitung* (EKL 2006, lk I-9957, punktid 49 ja 50).

49 — Vt eespool punktid 48 ja 49 ning nendes viidatud kohtupraktika.

50 — Vt selles tähenduses 5. aprilli 1979. aasta otsus kohtuasjas 148/78: *Ratti* (EKL 1979, lk 1629 punkt 22); eespool 28. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas *Becker*, punkt 24; 26. veebruari 1986. aasta otsus kohtuasjas 152/84: *Marshall* (EKL 1986, lk 723, punkt 49) ja 14. juuli 1994. aasta otsus kohtuasjas C-91/92: *Faccini Dori* (EKL 1994, lk I-3325, punktid 22 ja 23).

V. Ettepanek

80. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kui liikmesriik on nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 28 lõike 2 punkti a kohaselt (enne ja pärast selle muutmist nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiviga 92/77/EMÜ) säilitanud siseriiklikus õiguses teatavate kaupade ja teenuste maksuvabastuse koos sisendkäibemaksu tagastamisega, siis on ettevõtjal direktiivi ning selle rakendamisel kohaldatavate õiguse üldpõhimõtete alusel, eeskätt võrdse kohtlemise, neutraalsuse, halduse seaduslikkuse ja õiguskindluse põhimõtte alusel õigus nõuda nimetatud sätte korrektset kohaldamist.

Kui maksuhaldur on sellisel juhul tõlgendanud siseriiklikku õigust ekslikult nii, et see on põhjustanud hariliku maksumäära kohaldamise teatavatele kaupadele või teenustele, mis on siseriiklike õigusnormide kohaselt käibemaksust vabastatud, kusjuures sisendkäibemaks kuulub tagastamisele, siis annab ühenduse õigus ettevõtjale põhimõtteliselt õiguse ebaõigesti sissenõutud käibemaks tagasi saada. Käibemaksu tagastamise õiguse kujundamisel tuleb järgida ühenduse õiguse üldpõhimõtteid, sealhulgas võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtet.

2. Direktiiviga ei ole põhimõtteliselt vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis välistab ühenduse õiguse vastaselt sisse nõutud käibemaksu tagastamise ulatuses, mis tooks kaasa maksukohustuslase alusetu rikastumise.

Direktiivi rakendamisel kohaldamisele kuuluva võrdse kohtlemise põhimõttega on siiski vastuolus see, kui alusetu rikastumise vastuväidet kohaldatakse ainult maksukohustuslaste suhtes, kes on maksustamisperioodil tasunud käibemaksu, kuid mitte maksukohustuslaste suhtes, kelle puhul on mahaarvatava sisendkäibemaksu summa suurem kui nende poolt tarnitud kaupadelt tasumisele kuuluv käibemaksusumma (*repayment trader*).

Siseriiklikud kohtud peavad oma pädevuse piires kohaldama ühenduse õiguse sätteid, et tagada nende normide täielik õigusmõju ja kaitsta üksikisikule neist tekkivaid õigusi, jättes kohaldamata võrdse kohtlemise põhimõttega vastuolus oleva siseriikliku sätte.