



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MELCHIOR WATHELET
esitatud 5. septembril 2013¹

Kohtuasi C-362/12

**Test Claimants in the FII Group Litigation
versus
Commissioners of Inland Revenue,
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Supreme Court of the United Kingdom (Ühendkuningriik))

Liidu õigusega vastuolus siseriiklike maksude tagasinõudmine — Nõude esitamise tähtaeg — Siseriiklik õigusnorm, mis lühendab tähtaega tagasiulatuvalt ja ette teatamata

I. Sissejuhatus

1. Kõnesolev eelotsusetaotlus on kolmas eelotsusetaotlus, mis on saadetud Euroopa Kohtule seoses ühishagiga, mille on Ühendkuningriigi kohtutele esitanud Test Claimants in the FII Group Litigation (edaspidi „Test Claimants”), kuhu kuuluvad kontsernide British American Tobacco ja Aegis äriühingud; see hagi käsitleb Ühendkuningriigis asuvatele emaettevõtjatele nende välisriigis asuvate tütarettevõtjate poolt makstud dividendide maksustamist.

2. Esimese kahest eelmisest eelotsusetaotlusest esitas Euroopa Kohtule 30. oktoobril 2004 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ühendkuningriik) ning see käsitles kõnealuse dividendide maksustamise vastuolu EL toimimise lepingus sätestatud põhivabadustega.² Pärast Euroopa Kohtu esimest otsust selles kohtuasjas 12. detsembril 2006 otsustas eespool nimetatud siseriiklik kohus oma 27. novembri 2008. aasta otsusega esitada selgitavaid küsimusi Euroopa Kohtu poolt selles asjas tehtud esimese kohtuotsuse tõlgendamise kohta.³

3. Test Claimants vaidlustas selle kohtuotsuse Court of Appeal (England & Wales)'is ning see kohus kinnitas 23. veebruari 2010. aasta otsuses⁴ High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'i otsust esitada Euroopa Kohtule teine eelotsusetaotlus. See esitati 21. jaanuaril 2011 ja Euroopa Kohus vastas sellele 13. novembri 2012. aasta otsusega.⁵

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Vt 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753).

3 — Vt kohtuotsus Test Claimants Franked Investment Income Group Litigation vs. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs [2008] EWHC 2893 (Ch), [2009] STC 254.

4 — Vt kohtuotsus Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation vs. Commissioners of Inland Revenue and another [2010] EWCA Civ 103.

5 — Vt otsus kohtuasjas C-35/11: Test Claimants in the FII Group Litigation.

4. Vahepeal oli Test Claimants esitanud Court of Appeal (England & Wales)'i eespool nimetatud kohtuotsuse peale Supreme Court of the United Kingdom'ile apellatsioonkaebuse, mis käsitles alusetult saadu tagastamisega seoses maksumaksjatele ette nähtud õiguskaitsevahendite kättesaadavust aluslepingus ette nähtud põhivabadustega vastuolus olevateks tunnistatud maksude puhul ja täpsemalt nende õiguskaitsevahendite suhtes kohaldatavate aegumistähtaegade tagasiulatuvat muutmist Finance Act 2004 (2004. aasta rahandusseadus) artikliga 320 ja Finance Act 2007 (2007. aasta rahandusseadus) artikliga 107. Test Claimants vaidlustas selle, et Court of Appeal (England & Wales) leidis, et liidu õigusega vastuolus oleva ning seega nende poolt Suurbritannia maksuhaldurile alusetult tasutud maksu tagastamise nõuete esitamise tähtaeg oli möödunud.

5. Supreme Court of the United Kingdom leidis 23. mai 2012. aasta otsuses ühehäälselt, et 2007. aasta rahandusseaduse artikkel 107 on liidu õigusega vastuolus, kuid kohtunikud olid eriarvamusel küsimuses, kas aegumistähtaegade tagasiulatus ja ette teatamata muutmine, mis on kehtestatud 2004. aasta rahandusseaduse artiklis 320, on kooskõlas liidu õigusega. Viis kohtunikku (lord Hope, lord Walker, lord Clarke, lord Dyson ja lord Reed) leidsid, et see muutmine on liidu õigusega vastuolus, kuid kaks kohtunikku (lord Brown ja lord Sumption) olid seisukohal, et kõnealune muutmine on kooskõlas.⁶ Supreme Court of the United Kingdom otsustas seega menetluse peatada ja esitada kõnesoleva eelotsusetaotluse.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

6. ELL artikli 19 lõike 1 teises lõigus on ette nähtud:

„Liikmesriigid näevad ette tulemusliku õiguskaitse tagamiseks vajaliku kaebeõiguse liidu õigusega hõlmatud valdkondades.”

7. Käesolev kohtuasi tõstatab samuti küsimuse Euroopa Kohtu praktikast tulenevate tõhususe, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtete kohaldamise kohta.⁷

B. Siseriiklik õigus

8. Meedia ja digitaalse kommunikatsiooni valdkonnas tegutsev rahvusvaheline kontsern Aegis, mille valdusühing asub Ühendkuningriigis, esitas 8. septembril 2003 Inglise kohtutele taotluse nende maksude tagasisaamiseks, mis Euroopa Kohus oli tunnistanud aluslepingus sätestatud põhivabadustega vastuolus olevaks.

9. Enamik Supreme Court of the United Kingdomi kohtunikest leidis kohtuotsuses Test Claimants FII (nr 3), et ajal, mil kontserni Aegis äriühingud oma taotluse esitasid, st 8. septembril 2003, oli hagejate käsutuses kaks *common law* õiguskaitsevahendit liidu õigusega vastuolus oleva ettevõtte tulumaksu tagasinõudmiseks.⁸

6 — Vt kohtuotsus Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation *vs.* Commissioners of Inland Revenue and another [2012] UKSC 19 (edaspidi „kohtuotsus Test Claimants FII (nr 3)”).

7 — Vt selle kohta 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer (EKL 2002, lk I-6325, punktid 34–47).

8 — Olukord muutus 2010. aasta aprillis, mil Finance Act 2009 (2009. aasta rahandusseadus) kehtestas uue õiguskaitsevahendi alusetult tasutud maksude tagastamise nõudmiseks, mille aegumistähtaeg oli neli aastat. See uus õiguskaitsevahend asendas alusetult tasutud maksude tagastamise valdkonnas õiguskaitsevahendid, mis tulenesid kohtuasjadest Woolwich ja Kleinwort Benson.

10. Esimest õiguskaitsevahendit tunnustas House of Lords 20. juuli 1992. aasta otsuses kohtuasjas Woolwich⁹ (edaspidi „Woolwichi kohtuasjast tulenev õiguskaitsevahend”) üksnes siseriiklikul tasandil, ammu enne käesoleva kohtumenetluse alustamist. See õiguskaitsevahend võimaldas „kõikide summade tagastamist, mis on avaliku võimu organile makstud vastavalt seadusest tulenevale maksude tasumise nõudele (ja sellega piisavalt põhjuslikult seotud), milleks (nii faktiliselt kui õiguslikult) puudus õiguslik alus”.¹⁰

11. Vastavalt Limitation Act 1980 (1980. aasta aegumise seadus) artiklile 5 on Woolwichi kohtuasjast tuleneva õiguskaitsevahendi aegumistähtaeg kuus aastat alates hagi aluse tekkimisest, st üldjuhul maksu tasumisest.

12. Teist õiguskaitsevahendit kasutatakse õigusnormi rikkumise või maksumaksja fakteva tulemusena tasutud maksude tagastamise nõudmiseks. Seda õiguskaitsevahendit tunnustas esmakordselt House of Lords 29. oktoobri 1998. aasta otsuses kohtuasjas Kleinwort Benson¹¹, mis tühistas kauaaegse seisukoha, mille kohaselt ei kuulu õigusnormi rikkumise tõttu tasutud summad tagastamisele (edaspidi „Kleinwort Bensoni kohtuasjast tulenev õiguskaitsevahend”).

13. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'i kohtunik Park leidis 18. juuli 2003. aasta otsuses kohtuasjas Deutsche Morgan Grenfell¹² esmakordselt, et Kleinwort Bensoni kohtuasjast tulenevat õiguskaitsevahendit saab kasutada õigusnormi rikkumise tõttu tasutud maksu tagasinõudmiseks.

14. Seega leidis kohtunik Park, et sellistele nõuetele kohaldatakse soodsamat aegumistähtaega, mis on kehtestatud 1980. aasta aegumise seaduse artikli 32 lõike 1 punktis c, mille kohaselt:

„[...] kui nende nõuete puhul, mille aegumistähtaeg on kehtestatud käesoleva seadusega [ja]

[...]

(c) esitatakse nõue rikkumise tagajärgede hüvitamiseks,

hakkab aegumistähtaeg kulgema alles hetkel, mil hageja [...] rikkumise avastas [...] või mil ta oleks võinud mõistliku hoolsuse korral selle avastada.”

15. Court of Appeal (England & Wales) tühistas 4. veebruaril 2005 kohtuniki Parki otsuse, kuid House of Lords ennistas selle 25. oktoobril 2006, kinnitades, et alusetult tasutud maksu tagastamise nõudmiseks olid maksumaksjate käsutuses nii Woolwichi kohtuasjast kui Kleinwort Bensoni kohtuasjast tulenevad õiguskaitsevahendid.

16. Need kaks õiguskaitsevahendit erinesid üksteisest muu hulgas aegumistähtaegade poolest. Kohtuasjast Woolwich tuleneva õiguskaitsevahendi kuueaastane tähtaeg hakkas kulgema asjaomase maksu tasumise hetkest, Kleinwort Bensoni kohtuasjast tuleneva õiguskaitsevahendi kuueaastane tähtaeg hakkas aga kulgema alles hetkest, mil hageja oma rikkumise avastas või oleks pidanud avastama.

9 — Vt kohtuotsus *Woolwich Equitable Building Society vs. Inland Revenue Commrs* [1993] AC 70 (HL).

10 — Vt lord Walkeri seisukoht, punkt 79, kohtuotsuses *Test Claimants FII* (nr 3).

11 — Vt kohtuotsus *Kleinwort Benson Ltd vs. Lincoln City Council* [1999] 2 AC 349 (HL).

12 — Vt kohtuotsus *Deutsche Morgan Grenfell plc vs. Inland Revenue Commrs* [2003] EWHC 1779 (Ch), [2003] 4 All ER 645 (edaspidi „kohtuotsus DMG”).

17. Vahepeal võttis parlament vastu 2004. aasta rahandusseaduse, mille artikli 320 lõige 1 näeb ette:

„1980. aasta aegumise seaduse artikli 32 lõike 1 punkti c [...] (pikendatud aegumistähtaeg hagi esitamiseks rikkumise korral) ei saa kohaldada seoses õigusnormi rikkumisega maksuküsimuses, mis asub Commissioners of Inland Revenue vastutus- ja juhtimisasal.

Käesolev punkt kehtib hagidele, mis on esitatud 8. septembril 2003 või hiljem.”

18. Parlament võttis 2007. aastal vastu 2007. aasta rahandusseaduse, mille artikkel 107 tühistas tagasiulatuvalt kõikide enne 8. septembrit 2003 esitatud rikkumisest tulenevate nõuete pikendatud aegumistähtjad.

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19. Põhikohtuasja, mis kontserni Aegis äriühingud esitasid eelotsusetaotluse esitanud kohtule, keskmes on avansiline ettevõtte tulumaks („*advance corporation tax*”, edaspidi „ACT”), mis kehtis Ühendkuningriigis aastatel 1973–1999. Üldjuhul oli ACT maks äriühingute kasumilt, mida äriühingul tuli tasuda avansiliselt kohe, kui ta maksis dividende. Inglise õiguses oli siiski ette nähtud erand sellest kohustusest juhul, kui dividende maksev äriühing ja emaettevõtja olid otsustanud kasutada kontserni konsolideeritud maksustamissüsteemi. Sellisel juhul maksustati neid ACT-ga nii, nagu nad oleksid üksainus äriühing ja ACT-d ei tulnud enam tasuda tütarettevõtjal, vaid emaettevõtjal niipea, kui ta omakorda dividende maksab. Seda erandit said kasutada aga üksnes äriühingud, mille emaettevõtja oli Ühendkuningriigi resident.¹³

20. Pärast kohtuotsust Metallgesellschaft jt¹⁴, milles leiti, et kõnealune ACT süsteem on vastuolus asutamisevabadusega ja kapitali vaba liikumisega, ning kohtuotsuse DMG avaldamist 18. juulil 2003, esitas kontsern Aegis 8. septembril 2003 keskpäeva paiku nõude alusetult tasutud ACT summade tagasisaamiseks. Tema nõue puudutas aastaid 1973–1999.

21. Tänu asjaolule, et vastavalt 1980. aasta aegumise seaduse artikli 32 lõike 1 punktile c hakkas Kleinwort Bensoni kohtuasjast tuleneva õiguskaitsevahendi puhul aegumistähtaeg kulgema alles alates alusetult tasutud maksu tasumise põhjustanud rikkumise avastamisest, käesoleval juhul eespool viidatud kohtuotsuse Metallgesellschaft jt kuulutamisel 8. märtsil 2001, sai kontsern Aegis nõuda alates 1973. aastast, mil Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendkuningriik liitus Euroopa Majandusühendusega, alusetult tasutud ACT kogusummat. See ei olnud võimalik Woolwichi kohtuasjast tuleneva õiguskaitsevahendi alusel, mille kuueaastane aegumistähtaeg hakkas kulgema alates alusetult tasutud maksu tasumise päevast.

22. Selleks, et piirata oma kohustust tagastada alusetult tasutud ACT, teatas Inland Revenue 8. septembri 2003. aastal pärastlõunal avaldatud pressiteates oma kavatsusest lasta parlamendis vastu võtta meede, mis välistab 1980. aasta aegumisseaduse artikli 32 lõike 1 punktis c ette nähtud pikendatud aegumistähtaja kohaldamise kõikide alates sellest kuupäevast esitatud Kleinwort Bensoni kohtuasjast tulenevate nõuete puhul. 22. juunil 2004 sai 2004. aasta finantsseadus, mille artiklis 320 on see meede kehtestatud, kuningliku heakskiidu ja see artikkel jõustus tagasiulatuvalt 8. septembril 2003, olles nõnda kohaldatav kontserni Aegis nõude suhtes.

23. Pärast kohtuotsust DMG, mis tehti Suurbritannia maksuhalduri kahjuks, taotles Ühendkuningriik Euroopa Kohtult menetluse uuendamist esimese eelotsusetaotluse osas kohtuasjas C-446/04, et taotleda seda esimest taotlust puudutava Euroopa Kohtu otsuse ajalise mõju piiramist.

13 — Vt selle kohta lord Walkeri seisukoht, punktid 28–33, kohtuotsuses Test Claimants FII (nr 3). Vt ka kohtuotsus Deutsche Morgan Grenfell plc vs. Inland Revenue Commrs [2006] UKHL 49, [2007] 1 AC 558, 564.

14 — 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98, EKL 2001, lk I-1727).

24. Euroopa Kohus jättis 6. detsembril 2006 selle taotluse rahuldamata ja samal päeval teatas Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs oma otsusest teha parlamendile ettepanek tühistada, välja arvatud mõne erandi puhul, tagasiulatavalt aegumistähtjad, mis on kohaldatavad Kleinwort Bensoni kohtuasjast tulenevate nõuete suhtes, sealhulgas enne 8. septembrit 2003 esitatud nõuete suhtes. Seda tehtigi. 2007. aasta rahandusseaduse, mis sai kuningliku heakskiidu ja jõustus 19. juulil 2007, artiklis 107 on ette nähtud, et 1980. aasta aegumise seaduse artikli 32 lõike 1 punkt c ei ole kohaldatav nõuete suhtes, mis puudutavad õigusnormi rikkumise tulemusena tasutud makse, kusjuures kõnealusel artiklis 107 ette nähtud erandid ei mõjuta põhikohtuasja mitte kuidagi.

25. Samas artiklis sisalduv norm oli seega kohaldatav nõude suhtes, mille esitasid teised Test Claimants'id kui kontsern Aegis ning kes kuuluvad kontserni British American Tobacco.

26. Euroopa Komisjon kutsus 30. septembril 2010 ametlikult Ühendkuningriiki muutma 2007. aasta rahandusseaduse artiklit 107, et viia see liidu õigusega vastavusse, mida kõnealune liikmesriik keeldus tegemast. Sellest tulenevalt teatas komisjon 26. jaanuaril 2012 oma kavatsusest algatada Ühendkuningriigi vastu selles küsimuses liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlus, kuid menetlust ei algatatud, kuna oodati Supreme Court of the United Kingdom'i otsust selle küsimuse kohta.¹⁵

27. Kohtuotsuses, mis tehti 23. mail 2012 ja mis on käesoleva eelotsusetaotluse aluseks, otsustas viimati nimetatud kohus ühehäälselt, et kõnealune artikkel 107 on vastuolus liidu õigusega. See seletab asjaolu, et kõnesolev eelotsusetaotlus ei puuduta mitte seda artiklit ja selle mõju kontserni British American Tobacco äriühingute esitatud nõuetele, vaid puudutab ainult 2004. aasta rahandusseaduse artiklit 320, mis mõjutab üksnes kontserni Aegis nõuet.¹⁶

28. Kuna Supreme Court of the United Kingdomi kolleegiumis olid lahknevad arvamused küsimuses, kas 2004. aasta rahandusseaduse artikkel 320 on liidu õigusega kooskõlas, otsustas see kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas juhul, kui maksumaksjal on siseriikliku õiguse alusel võimalik valida kahe alternatiivse õiguskaitsevahendi vahel, et taotleda maksude tagastamist, mis on sisse nõutud ELTL artikleid 49 ja 63 rikkudes, ja ühe õiguskaitsevahendi eeliseks on pikem aegumistähtaeg, on tõhususe, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega kooskõlas sellise siseriikliku õigusnormi kehtestamine, mis lühendab ette teatamata ja tagasiulatavalt pikemat aegumistähtaega alates uue õigusakti avaliku teatavakstegemise hetkest?
2. Kas esimese küsimuse vastust mõjutab asjaolu, et ajal, kui maksumaksja esitas oma taotluse, kasutades pikema aegumistähtajaga hagi alust, oli selle hagi aluse kättesaadavust siseriikliku õiguse alusel tunnustatud i) alles hiljuti ja ii) madalama astme kohtus ning kõrgeima astme kohus kiitis selle lõplikult heaks alles hiljem?“

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

29. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 30. juulil 2012. Kontserni Aegis äriühingud, Hispaania ja Ühendkuningriigi valitsus ning komisjon esitasid kirjalikke seisukohti ja 26. juuni 2013. aasta kohtuistungil oma suulised seisukohad.

15 — Vt selle kohta komisjoni 26. jaanuari 2012. aasta pressiteade (IP/12/64).

16 — Kohtuistungil täpsustas komisjon, et ta ei esitanud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi selle 23. mai 2012. aasta kohtuotsuse tulemusena ning komisjoni andmete kohaselt ei ole Ühendkuningriik 2007. aasta rahandusseaduse artiklit 107 muutnud.

V. Analüüs

A. Esimene eelotsuse küsimus

30. Esimese küsimusega soovib eelotsustaotluse esitanud kohus teada, kas Kleinwort Bensoni kohtuasjast tuleneva alusetult tasutud maksude tagastamist käsitleva õiguskaitsevahendi suhtes kohaldatava aegumistähtaja tagasiulatuv ja ette teatamata lühendamise on kooskõlas tõhususe, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega.

31. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus nimetab kolme põhimõtet eraldi, jagan komisjoni arvamust, mille kohaselt asjaolust, et 2004. aasta rahandusseaduse artikkel 320 on vastuolus ainult ühega neist põhimõtetest, piisab, et see oleks liidu õigusega vastuolus. Ehkki ma võtan oma analüüsis arvesse õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtteid, arvan, et selles kohtuasjas on kõige vahetumalt kohaldatav reegel tõhususe põhimõte.¹⁷

1. Tõhususe põhimõte

32. Kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, esitas High Court of Justice muu hulgas küsimuse, kas *Test Claimants*'i esitatud nõudeid tuli käsitleda „alusetult sissenõutud summade tagastamise nõudena” või „teatud eeliste andmisest alusetult keeldumise heastamise nõudena” või hoopis „tekkinud kahju hüvitamise nõudena”.

33. Euroopa Kohtu otsuse kohaselt „tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga kindlaks määrata pädevad kohtud ja hagide kohtuliku menetlemise kord, tagades õigussubjektidele ühenduse õigusega antud õiguste kaitse, sealhulgas kahjustatud isikute poolt siseriiklikule kohtule esitatavate hagide liigitamise. Liikmesriigid peavad ka tagama, et õigussubjektidel oleks *tõhus õiguskaitsevahend*, mis võimaldab neil tagasi nõuda alusetult sissenõutud maksu ja summad, mis on asjassepuutuvale liikmesriigile makstud või tema poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga”.¹⁸

34. Lissaboni lepingu artikli 19 lõike 1 teine lõik kodifitseeris liikmesriikide kohustuse näha ette „tulemusliku õiguskaitse” tagamiseks vajaliku kaebeõiguse.¹⁹

35. Selles õiguslikus kontekstis palutaksegi Euroopa Kohtul otsustada, kas kontserni Aegis äriühingud said „tulemuslikku õiguskaitset”, kui nad nõudsid, et neile tagastataks neilt liidu õigusega vastuolus sisse nõutud ACT.

36. Käesolevas asjas Supreme Court of the United Kingdomi kohtunike enamuse juhtarvamust väljendanud Lord Walkeri kohaselt kuulub see kohtuasi eespool viidatud kohtuotsusest *Marks & Spencer* tuleneva kohtupraktika kohaldamisalasse, milles Euroopa Kohus leidis põhikohtuasjas käsitletava meetmega samaväärse meetme kohta, et kuigi „tõhususe põhimõttega ei ole vastuolus see, et siseriiklik õigusnorm vähendab aega, mille jooksul saab nõuda [liidu] õigusega vastuolus tasutud summade tagastamist, on selle tingimuseks mitte üksnes see, et uus kehtestatud tähtaeg oleks mõistlik, vaid ka see, et kõnealune uus õigusnorm kehtestaks üleminekusätteid, mis annavad õigussubjektidele pärast õigusnormi vastuvõtmist piisava tähtaja, et nad saaksid esitada tagastamise taotlused, mida neil

17 — Ainult Hispaania valitsus arvab, et käesolev kohtuasi tõestab võrdvärsuse põhimõtte, mitte tõhususe põhimõtte kohaldatavuse küsimuse. Ma olen arvamusel, et see ei ole nii. Eelotsusetaotlusest nähtub selgelt, et nii Woolwichi kohtuasjast kui ka Kleinwort Bensoni kohtuasjast tulenevat õiguskaitsevahendit käsitlevad eeskirjad on kohaldatavad kõikide alusetult tasutud maksude tagastamise suhtes, olenemata sellest, kas need maksud on vastuolus siseriikliku õigusega või liidu õigusega. Seega ei teki mingit võrdvärsuse küsimust.

18 — Vt eespool viidatud 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (punkt 220). Kohtujuristi kursiiv.

19 — See kohustus tulenes juba Euroopa Kohtu praktikast. Vt selle kohta 25. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-50/00 P: *Unión de Pequeños Agricultores vs. nõukogu* (EKL 2002, lk I-6677, punktid 39 ja 41).

oli õigus esitada varasema õigusnormi alusel. Selline üleminekukord on vajalik, sest kui nende taotluste suhtes kohaldada kohe varem kehtinust lühemat aegumistähtaega, jääks selle tagajärjel teatud õigussubjektid tagasiulatavalt ilma nende õigusest maksu tagastamisele või neile jääks liiga lühike aeg selle õiguse kasutamiseks”.²⁰

37. Lord Walker järeldas sellest, et üleminekukorra puudumine koostoimes 2004. aasta rahandusseaduse artikli 320 tagasiulatava mõjuga rikkus tõhususe põhimõtet.²¹

38. Seevastu lord Sumption, kes väljendas Supreme Court of the United Kingdom'i vähemuse juhtarvamust, leidis, et kontserni Aegis äriühingute käsutuses oli kogu menetluse vältel tõhus õiguskaitsevahend alusetult tasutud maksu tagastamise nõudmiseks, st Woolwichi kohtuasjast tulenev õiguskaitsevahend, mis vastas täielikult kohustustele, mis lasusid Ühendkuningriigil EL toimimise lepingu kohaselt, hoolimata asjaolust, et selle suhtes kehtis erinev aegumistähtaeg, kuna see hakkas kulgema alates alusetu maksu tasumise kuupäevast.²²

39. Lord Sumption tegi vahet kohtuasjal, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, ja käesoleval kohtuasjal, osas, milles Marks & Spencer Plc-l oli alusetult tasutud käibemaksu tagastamise nõudmiseks ainult üks tõhus õiguskaitsevahend, mille aegumistähtaega pärast kärbiti, samas kui käesolevas asjas on kontserni Aegis äriühingute käsutuses kogu aeg olnud teine tõhus õiguskaitsevahend, mille aegumistähtaega 2004. aasta rahandusseaduse artikkel 320 ei mõjutanud, st Woolwichi kohtuasjast tulenev õiguskaitsevahend.²³ Sel põhjusel leidis lord Sumption, et Woolwichi kohtuasjast tuleneva õiguskaitsevahendi olemasolust ja kasutamisevõimalusest piisas, et tagada Ühendkuningriigi poolt talle liidu õigusest tulenevate kohustuste täitmine.²⁴

40. Tulenevalt sellest seisukohtade lahknevusest Supreme Court of the United Kingdom'i enamuse ja vähemuse vahel esitatigi kõnesolev eelotsusetaotlus, mis käsitleb 2004. aasta rahandusseaduse artikli 320 kooskõla liidu õigusega. Seega tuleb Euroopa Kohtul otsustada, kas tema eespool viidatud kohtuotsusest Marks & Spencer tulenev kohtupraktika laieneb juhtumitele, kus, nagu käesolevas asjas, on hageja käsutuses kaks õiguskaitsevahendit ja siseriiklik õigusnorm lühendab tagasiulatavalt ja üleminekukorda kehtestamata aegumistähtaega nendest kahest õiguskaitsevahendist selle puhul, mille hageja on juba valinud.

41. Ühendkuningriigi valitsuse seisukoht on, et Woolwichi kohtuasjast tulenev õiguskaitsevahend on kontserni Aegis äriühingute jaoks täiesti tõhus õiguskaitsevahend liidu õigust rikkudes kehtestatud või sissenõutud maksude tagasisaamiseks, kuna 2004. aasta rahandusseaduse artikliga 320 kehtestatud aegumistähtaja muutmine ei mõjutanud mitte kuidagi selle nõude suhtes kohaldatavat aegumistähtaega.

42. Kontserni Aegis äriühingud omakorda on arvamusel, et see Ühendkuningriigi valitsuse seisukoht põhineb eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer ekslikul tõlgendamisel. Nad märgivad, et selles kohtuotsuses ei seisnenud tõhususe põhimõtte rikkumine mitte asjaolus, et alusetult tasutud käibemaksu tagastamise nõudmiseks ei antud tõhusat õiguskaitsevahendit, ega selles, et ei nähtud ette mõistlikku tähtaega, vaid asjaolus, et siseriiklikul õigusel põhineva ebaseaduslikult sissenõutud käibemaksu tagastamise nõude esitamise tähtaega lühendati ette teatamata ja tagasiulatavalt, mis oli maksumaksjate jaoks ootamatu ja takistas neil esitada õigeaegselt nõudeid, mis puudutasid teatud varasemaid perioode.

20 — Eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer (punkt 38).

21 — Vt lord Walkeri seisukoha punktid 111–115 kohtuotsuses Test Claimants FII (nr 3).

22 — Vt Lord Sumptioni seisukoha punkt 142 kohtuotsuses Test Claimants FII (nr 3).

23 — *Ibidem* (punkt 197). Kohtuistungil rõhutas Ühendkuningriigi valitsus seda eristust, samas kui kontserni Aegis äriühingud väitsid vastupidi, et eespool viidatud kohtuasjas Marks & Spencer oli hagejal samuti valida kahe õiguskaitsevahendi vahel: üks oli ette nähtud maksuhalduri poolt alusetult sissenõutud käibemaksu tagastamiseks ja teine õigusnormi rikkumise tulemusena maksumaksja poolt tasutud käibemaksu tagastamiseks.

24 — *Ibidem* (punkt 199).

43. Komisjon omakorda küll nõustub Suurbritannia maksuhalduri seisukohaga, et Woolwichi kohtuasjast tulenev õiguskaitsevahend on tõhus, kuid leiab samas, et see ei tähenda, et teise õiguskaitsevahendi võib tegelikult ette teatamata tühistada aegumistähtaegade muutmise teel.²⁵ Selles osas märgib komisjon, et sarnasus eespool viidatud kohtuasjaga Marks & Spencer on eriti silmatorkav ning ta ei näe mingit põhjust, mis õigustaks muud järeldust kui seda, mis tehti kõnealuses kohtuasjas, st et 2004. aasta rahandusseaduse artikkel 320 rikub tõhususe põhimõtet.

44. Olen seisukohal, et, arvestades eespool viidatud kohtuasja Marks & Spencer, leiavad kontserni Aegis äriühingud ja komisjon õigesti, et 2004. aasta rahandusseaduse artikkel 320 on vastuolus tõhususe põhimõttega.

45. On tõsi, et tõhususe põhimõte ei nõua liikmesriikidelt seda, et nad kehtestaksid rohkem kui ühe õiguskaitsevahendi, et võimaldada oma õigussubjektidel kaitsta õigusi, mis neil on tulenevalt liidu õigusest.

46. Nimelt nõuab ELL artikli 19 lõike 1 teine lõik lihtsalt seda, et liikmesriigid kehtestaksid „tulemusliku õiguskaitse tagamiseks vajaliku kaebeõiguse liidu õigusega hõlmatud valdkondades”. See kohustus jätab liikmesriikidele kaalutlusruumi nende menetlusautonoomia kasutamisel ning võimaldab neil määratleda kohtuasjade menetlemise korra, mille eesmärk on tagada õigussubjektidele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse.²⁶

47. Kui aga liikmesriik annab menetlusautonoomia põhimõtet kohaldades õigussubjektide käsutusse mitu õiguskaitsevahendit, nõuab ELL artikli 19 lõike 1 teine lõik, et iga õiguskaitsevahend tagaks tulemusliku õiguskaitse, ning õiguskaitsevahend saab pakkuda „tulemuslikku” kaitset üksnes juhul, kui tingimused, milles seda saab kasutada ja selle teel lahendini jõuda, on ette teada.

48. Nimelt, niipea kui maksumaksjad valivad ühe siseriiklikus õiguses pakutavatest siseriiklikest õiguskaitsevahenditest (käesolevas asjas Kleinwort Bensoni kohtuasjast tuleneva õiguskaitsevahendi) või kasutavad ainsat siseriikliku õigusega võimaldatud õiguskaitsevahendit, peab nende suhtes kohaldama liidu õiguse üldpõhimõtete kaitset.

49. Asjaolu, et 2004. aasta rahandusseadus muutis tagasiulatuvalt ja üleminekukorda ette nägemata sellise õiguskaitsevahendi suhtes kohaldatavat aegumistähtaega, mille õigussubjektid oleksid võinud valida, muudab seega võimatuks nendele liidu õigusega antud õiguste kasutamise.

50. Sellega seoses ei oma tähtsust asjaolu, et nad oleksid võinud valida mõne teise õiguskaitsevahendi, mis on täielikult kooskõlas võrdvärsuse ja tõhususe põhimõtetega. Lisaks, kui nõustuda Ühendkuningriigi seisukohaga, oleks liikmesriigil alati võimalus lasta hagejal valida õiguskaitsevahend, mis talle kõige paremini sobib, ja seejärel ilma ette teatamata ja üleminekukorda ette nägemata muuta tingimusi, mille puhul juba valitud õiguskaitsevahend võib osutuda edukaks. See muudaks tõhususe põhimõtte sisutuks ja seega ei saa seda lubada.

51. Nagu märgib ka lord Walker, ei ole asjaolu, et kontserni Aegis äriühingud ei oleks saanud kaebust esitada juhul, kui 1980. aasta aegumise seaduse artikli 32 lõike 1 punkti c poleks olemas olnud, tõhususe põhimõtte järgimise seisukohast otsustav asjaolu.²⁷ See oleks nõnda ka juhul, kui Kleinwort Bensoni kohtuasjast tulenevat õiguskaitsevahendit poleks olemas olnud.

25 — Kohtuistungil täpsustas komisjon, et kuigi Ühendkuningriigi valitsusel oli kahtlemata õigus lühendada Kleinwort Bensoni kohtuasjast tuleneva õiguskaitsevahendi aegumistähtaega, et piirata oma kohustust tagastada alusetult sissenõutud ACT, oli ta kohustatud andma maksumaksjatele teatud ajavahemikul ajapikendust, et nad saaksid oma nõuded esitada. Komisjon leiab, et käesoleva kohtuasja asjaoludel oleks selle kohustuse täitmiseks piisanud kahekuusest ajavahemikust.

26 — Vt minu ettepanek kohtuasjas C-565/11: Irimie, milles tehti 18. aprilli 2013. aasta otsus (ettepaneku punkt 22).

27 — Vt lord Walkeri seisukoha punkt 114 kohtuotsuses Test Claimants FII (nr 3).

52. Täpsustan, et Ühendkuningriigile ei heideta ette Kleinwort Bensoni kohtuasjast tuleneva õiguskaitsevahendi aegumistähtaja lühendamist, vaid, nagu rõhutavad kontserni Aegis äriühingud, asjaolu, et ta tegi seda tagasiulatuvalt, mõjutades pooleliolevaid nõudeid, ega näinud ette üleminekukorda, nagu nõuab Euroopa Kohus oma eespool viidatud kohtuotsuses Marks & Spencer. Pikaajalisest kohtupraktikast nähtub, et „pärast Euroopa Kohtu otsust, millest tuleneb, et teatavad õigusaktid on vastuolus aluslepinguga, ei saa siseriiklik seadusandja võtta vastu ühtki menetlusnormi, mis piiraks konkreetselt võimalusi soodustada nimetatud õigusaktide kohaselt alusetult sissenõutud maksude tagastamist”.²⁸

53. Lisaks ei mõjuta käesolevat kohtuasja see, kas eespool viidatud kohtuasjas Marks & Spencer oli olemas üks või kaks õiguskaitsevahendit, sest tõhususe põhimõtte tagatised on kohaldatavad iga õiguskaitsevahendi suhtes, mis on siseriiklike õigusnormidega antud hagejate käsutusse liidu õigusega vastuolus olevate maksude tagastamise nõudmiseks.

54. Selle järelduse võib leida ka lahendites, mis Euroopa Kohus tegi sarnastes kohtuasjades, milles ta leidis kapitali vaba liikumist piirava maksustamissüsteemi kohta, et „võimalus teha valik, mis tõenäoliselt muudaks olukorra Euroopa Liidu õigusega kooskõlas olevaks, ei kõrvalda iseenesest süsteemi ebaseaduslikku olemust, nagu vaidlusaluse õigusnormi korral, mis sisaldab liidu õigusega vastuolus olevat maksustamismehhanismi”.²⁹ Sellest tuleneb, et asjaolu, et tõhususe põhimõttega vastuolus oleva õiguskaitsevahendi kõrval on olemas teine, mis ei ole selle põhimõttega vastuolus, ei saa välistada esimese õiguskaitsevahendi vastuolu liidu õigusega.

55. Neil põhjustel jagan Supreme Court of the United Kingdom'i enamuse seisukohta, et 2004. aasta rahandusseaduse artikkel 320 on vastuolus tõhususe põhimõttega.

56. Kuigi sellest järeldusest piisab, et pidada niisugust õigusnormi nagu 2004. aasta rahandusseaduse artikkel 320 liidu õigusega vastuolus olevaks, analüüsin seda küsimust siiski õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetest lähtuvalt. See analüüs kinnitab minu esimest järeldust.

2. Õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtted

57. Nagu märgib komisjon, on õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtted suures ulatuses omavahel kattuvad.

58. Euroopa Kohus on kinnitanud, et liikmesriigid võivad nii maksumaksjat kui haldusasutust kaitsva õiguskindluse huvides määrata kohtule esitatavate kaebuste osas kindlaks mõistlikud õigust lõpetavad tähtajad.³⁰

28 — 29. juuni 1988. aasta otsus kohtuasjas 240/87: Deville (EKL 1988, lk 3513, punkt 13). Vt selle kohta samuti eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer (punkt 36).

29 — 28. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-168/11: Beker (punkt 62). Vt ka eespool viidatud 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (punkt 462) ja 18. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas C-440/08: Gielen (EKL 2010, lk I-2323, punkt 53).

30 — Vt 17. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-228/96: Aprile (EKL 1998, lk I-7141, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer (punkt 35).

59. Samadel asjaoludel on Euroopa Kohus samuti leidnud, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale „on õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte liidu õiguskorra osa ning liikmesriigid peavad seda [liidu] õigusnormide rakendamisel järgima”³¹ ning „õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega on vastuolus see, et siseriiklike õigusaktide muudatus jätab maksukohustuslase tagasiulatuvalt ilma mahaarvamisõigusest, mille ta on omandanud [liidu õiguse] alusel”.³²

60. Lord Sumption, kelle arvamust jagab Ühendkuningriigi valitsus, leiab, et 2004. aasta rahandusseaduse artikkel 320 on kooskõlas õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega.³³ Lord Sumption leiab, et eriliste asjaolude tõttu, milles kohtuotsusega DMG loodi kohtuasjast Kleinwort Benson tulenev õiguskaitsevahend, ei saanud kontserni Aegis äriühingutel olla õiguspärasest ootust, et 1980. aasta aegumise seaduse artikli 32 lõike 1 punktis c ette nähtud aegumistähtaeg jääb samaks.

61. Täpsemalt öeldes, lord Sumption lähtub põhimõttest, et kuigi Inglise kohtud saavad luua uusi õiguskaitsevahendeid, kuulub aegumistähtaegade kehtestamine parlamendi pädevusse. Ta leiab, et asjaolu, et kohtuotsuse DMG kuulutamine 18. juulil 2003 toimus veidi enne 2004. aasta rahandusseaduse artikli 320 vastuvõtmisest teatamist 8. septembril 2003; kindel teadmine, et maksuhaldur esitab kohtuotsuse DMG peale apellatsioonkaebuse, ja asjaolu, et selle apellatsioonkaebuse tulemus ei olnud kindel, eeldasid seda, et kontserni Aegis äriühingud ei saanud tugineda õiguspärasele ootusele, et kohtuasjast Kleinwort Benson tulenev õiguskaitsevahend jääb püsima.

62. Võttes vastu 2004. aasta rahandusseaduse artikli 320, kasutas parlament lord Sumptioni ja Ühendkuningriigi valitsuse arvates seega õiguspäraselt oma pädevust määrata aegumistähtaeg tol ajal uuele õiguskaitsevahendile, mis oli ette nähtud õigusnormi rikkumise tõttu tasutud maksude tagastamiseks ning mida oli äsja tunnustatud 18. juuli 2003. aasta kohtuotsusega DMG. Selle põhjal üritas Ühendkuningriigi valitsus taas eristada käesolevat kohtuasja ja eespool viidatud kohtuasja Marks & Spencer, mis puudutas tema arvates Inglise õiguses juba olemasoleva õiguskaitsevahendi tühistamist.

63. Peale selle ei nõustu lord Sumption, keda ka selles osas toetab Ühendkuningriigi valitsus, Supreme Court of the United Kingdom'i enamuse seisukohaga, et kontserni Aegis äriühingutel oli võimalus valida kohtuasjast Woolwich ja kohtuasjast Kleinwort Benson tulenevate õiguskaitsevahendite vahel, kuna kohtuotsused on deklaratiivse mõjuga, mis tähendab, et kohtuotsus väljendab õiguslikku olukorda sellisena, nagu see on alati olnud, hoolimata ebakindlusest, mis õigussubjektidel võib olla enne selle kohtuotsuse kuulutamist.

64. Komisjon omakorda ei pea asjakohaseks argumenti, et enne House of Lords'i kohtuotsust Kleinwort Benson ei saanud keegi õiguspäraselt oodata, et luuakse õiguskaitsevahend tagastamisnõuete jaoks, mille eesmärk on õigusnormi rikkumise raames tasutud maksude tagastamine. Seevastu on küsimus selles, mida võisid maksumaksjad oodata pärast kõnealust kohtuotsust ja vahetult enne ametlikku teadet 2004. aasta rahandusseaduse artikli 320 kehtestamise kohta. Komisjon leiab, et seni, kuni Court of Appeal (England & Wales) ja House of Lords ei olnud teinud teistsugust otsust, oli maksumaksjatel õigus arvata, et neil oli võimalus kasutada kõnealust õiguskaitsevahendit.

65. Olen arvamusel, et lord Sumptioni ja Ühendkuningriigi valitsuse seisukoht põhineb õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse ekslikul tõlgendamisel.

31 — Eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer (punkt 44). Vt ka 26. aprilli 1988. aasta otsus kohtuasjas 316/86: Krücken (EKL 1988, lk 2213, punkt 22), 1. aprilli 1993. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-31/91-C-44/91: Lageder jt (EKL 1993, lk I-1761, punkt 33), 3. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-381/97: Belgocodex (EKL 1998, lk I-8153, punkt 26) ja 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-396/98: Schloßstrasse (EKL 2000, lk I-4279, punkt 44).

32 — Eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer (punkt 45). Vt samuti eespool viidatud kohtuotsus Schloßstrasse (punkt 47).

33 — Vt lord Sumptioni seisukoha punktid 200–202 kohtuotsuses Test Claimants FII (nr 3).

66. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei ole Euroopa Kohtu ülesanne otsustada siseriiklike õigusnormide tõlgendamise ja kohaldatavuse üle ega teha kindlaks põhikohtuasja lahendamisel tähtsust omavad asjaolud. Tegelikult peab Euroopa Kohus Euroopa Liidu ja siseriiklike kohtute pädevuse jaotuse raames võtma arvesse eelotsusetaotluses kirjeldatud faktilist ja õiguslikku konteksti, millega seoses eelotsuse küsimus on esitatud.³⁴

67. Seega ei ole Euroopa Kohtu ülesanne määratleda Inglise õiguslikku olukorda ega isegi otsustada, kas tuleb rakendada sellist kohtuotsuste deklaratiivse mõju teooriat, millega nõustus Supreme Court of the United Kingdom'i enamus. Minu analüüsi lähtepunkt on see – nagu nõustub kõnealuse kohtu enamus –, et kontserni Aegis äriühingutel oli kuni 2004. aasta rahandusseaduse artikli 320 jõustumiseni võimalus valida kohtuasjast Woolwich ja kohtuasjast Kleinwort Benson tulenevate õiguskaitsevahendite vahel, et nõuda tagasi alusetult tasutud ACT.

68. Hiljemalt alates kohtuotsuse DMG kuulutamisest 18. juulil 2003 tunnustas Inglise õigus, et alusetult tasutud maksude tagasinõudmiseks on võimalus kasutada kohtuasjast Kleinwort Benson tulenevat õiguskaitsevahendit aegumistähtajaga, mis on ette nähtud 1980. aasta aegumise seaduse artikli 32 lõike 1 punktis c.

69. Kohtuistungil asetas Ühendkuningriigi valitsus suurt rõhku asjaolule, et kohtuotsuse DMG kuulutamise ajal ei olnud kindel, et seda kinnitatakse apellatsioonistmes, ning et järelikult ei saanud kontserni Aegis äriühingud sel ajal õiguspäraselt eeldada, et nende nõude kohta, mis on esitatud kohtuasja Kleinwort Benson alusel, tehakse lõplik lahend.

70. Kontserni Aegis äriühingute arvates ei olnud küsimus selles. Seevastu väidavad nad, et ajal, mil nad esitasid oma nõude, st 8. septembril 2003, võisid nad õiguspäraselt oodata seda, et Inglise kohtud otsustaksid nende nõude üle selle õiguse alusel, mis kehtis nõude esitamise kuupäeval.

71. Selles küsimuses jagan lord Hope'i ja lord Reed'i seisukohta, et kontserni Aegis äriühingutel oli vastavalt õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetele õigus eeldada, et neilt ei võeta seda õigust seadusega, mis mitu kuud pärast kõnealuse nõude esitamist muudab aegumistähtaega, tehes seda ette teatamata ja tagasiulatavalt.³⁵

72. Kohtuistungi korraldamise taotluses viitas Ühendkuningriigi valitsus käesolevas asjas kaalul olevatele summadele. Tema hinnangul ulatub kontserni Aegis äriühingute tagastamisnõue vähemalt kahe miljardi naelsterlingini ja rahalised tagajärjed maksuhalduri jaoks seoses teiste hagejatega ulatuvad mitme miljardi naelsterlingini. Seega tõusetub tema arvates üldise huvi kaitse küsimus, et vältida riigi rahaliste vahendite otsalõppemist.

73. Et vältida alusetult tasutud maksude tagastamise osas erinevat kohtlemist sõltuvalt sellest, kas need kujutavad endast suuri summasid või mitte, ei saa seda argumenti arvesse võtta, kuna kui Euroopa Kohus tunnistab käesolevas asjas käsitletavat maksud liidu õigusega vastuolus olevaks, ei piiranud ta oma kohtupraktika mõju ajaliselt.

34 — Vt 13. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-153/02: Neri (EKL 2003, lk I-13555, punktid 34 ja 35) ja 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-482/01 ja C-493/01: Orfanopoulos ja Oliveri (EKL 2004, lk I-5257, punkt 42).

35 — Vt lord Hope'i seisukoha punkt 19 ja lord Reed'i seisukoha punkt 243 kohtuotsuses Test Claimants FII (nr 3).

74. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleneb sellise maksu tagasisaamise õigus, mille liikmesriik on sisse nõudnud liidu õigusnorme rikkudes, õigustest, mis on õigussubjektidele antud nende liidu õigusnormidega, millega keelatakse selliste maksude kehtestamine, ja täiendab neid õigusi.³⁶ Sellest kohustusest on vaid üks erand juhul, kui maksukoormus on täielikult edasi kantud kolmandale isikule ja selle maksu tagastamine põhjustaks maksukohustuslase alusetut rikastumist.³⁷ Sellega ei ole käesolevas asjas tegemist.

75. Lisaks leidis Euroopa Kohus oma hiljutises kohtuotsustes Irimie ja Littlewoods Retail jt, tuginedes oma eespool viidatud kohtuotsusele Metallgesellschaft jt ja 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsusele Test Claimants in the FII Group Litigation, et liikmesriigid on kohustatud tagastama liidu õiguse rikkumise tulemusel saadud maksu summad koos intressiga.³⁸

76. Seega tuleb vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et kui maksumaksjal on siseriikliku õiguse alusel võimalik valida kahe õiguskaitsevahendi vahel, et taotleda maksude tagastamist, mis on sisse nõutud ELTL artikleid 49 ja 63 rikkudes, ja ühe õiguskaitsevahendi eeliseks on pikem aegumistähtaeg, on tõhususe, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega vastuolus pärast kõnealuse taotluse esitamist vastu võetud siseriiklik õigusnorm, mis lühendab pikemat aegumistähtaega, tehes seda ette teatamata ja tagasiulatuvalt.

B. Teine eelotsuse küsimus

77. Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas esimese eelotsuse küsimuse vastust mõjutab asjaolu, et ajal, kui kontserni Aegis äriühingud esitasid oma taotluse, kasutades kohtuasjast Kleinwort Benson tulenevat õiguskaitsevahendit, st 8. septembril 2003, oli selle õiguskaitsevahendi kättesaadavust tunnustatud alles hiljuti (st kohtuotsusega DMG), madalama astme kohtus (st High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division) ning kõrgeima astme kohus kiitis selle lõplikult heaks alles hiljem (käesolevas asjas House of Lords 25. oktoobril 2006).

78. Teine eelotsuse küsimus on ilmselgelt seotud lord Sumptioni ja lord Browni võetud seisukohaga, mille kohaselt on käesolevas asjas kohaldatav põhimõte õiguspärase ootuse kaitse põhimõte. Nimelt on märkused selle kohta, et 2004. aasta rahandusseaduse artikli 320 jõustumiskuupäev ja kohtuotsuse DMG kuulutamise kuupäev olid lähestikku, ja et ei olnud teada, kas House of Lords selle kohtuotsuse kinnitab, seotud küsimusega, kas niisuguses siseriiklikus õiguslikus raamistikus nagu kehtis 8. septembril 2003, said kontserni Aegis äriühingud õiguspäraselt oodata, et nende taotlust, mille nad esitasid kohtuasjast Kleinwort Benson tuleneva õiguskaitsevahendi alusel, ei mõjuta kõnealune artikkel 320.

79. Arvestades kaalutlusi, mis ma esitasin õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtete kohta (vt käesoleva ettepaneku punktid 65–70), olen arvamusel, et teisele eelotsuse küsimusele tuleb vastata eitavalt.

36 — Vt 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio (EKL 1983, lk 3595, punkt 12), eespool viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft jt (punkt 84) ja 12. detsembri 2006. aasta otsus eespool viidatud kohtuasjas Test Claimants in the FII Group Litigation (punkt 202).

37 — Vt 27. veebruari 1980. aasta otsus kohtuasjas 68/79: Just (EKL 1980, lk 501, punkt 26); 21. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-441/98 ja C-442/98: Michailidis (EKL 2000, lk I-7145, punkt 33), ja 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-147/01: Weber's Wine World jt (EKL 2003, lk I-11365, punktid 94 ja 102).

38 — Eespool viidatud kohtuotsus Irimie (punktid 21 ja 22) ja 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-591/10: Littlewoods Retail jt (punktid 25 ja 26).

VI. Ettepanek

80. Seega teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Supreme Court of the United Kingdom'i esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kui maksumaksjal on siseriikliku õiguse alusel võimalik valida kahe õiguskaitsevahendi vahel, et taotleda maksude tagastamist, mis on sisse nõutud ELTL artikleid 49 ja 63 rikkudes, ja ühe õiguskaitsevahendi eeliseks on pikem aegumistähtaeg, on tõhususe, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega vastuolus pärast kõnealuse taotluse esitamist vastu võetud siseriiklik õigusnorm, mis lühendab pikemat aegumistähtaega, tehes seda ette teatamata ja tagasiulatuvalt.
2. Esimese küsimuse vastust ei mõjuta asjaolu, et ajal, kui kontserni Aegis äriühingud esitasid oma taotluse, kasutades kõige pikema aegumistähtajaga õiguskaitsevahendit, oli seda õiguskaitsevahendit tunnustatud i) alles hiljuti, ii) madalama astme kohtus ning kõrgeima astme kohus kiitis selle lõplikult heaks alles hiljem.