



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
esitatud 2. märtsil 2017¹

Kohtuasi C-38/16

Compass Contract Services Limited
versus
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus, maksukollegium, Ühendkuningriik))

Käibemaks — Alusetult makstud maks — Tagasimaksmise kord — Siseriiklik õigusnorm, millega kehtestatakse aegumistähtaeg — Erinevus võrreldes selle maksu tagasimaksmiseks ette nähtud tähtajaga, mida on alusetult keelatud maha arvata — Võrdse kohtlemise, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtted

1. Kas liidu õigusega on lubatud, et alusetult makstud käibemaksu tagastamise taotlusele ja käibemaksu mahaarvamise taotlusele kohaldatavad aegumistähtajad jõustuvad eri kuupäevadel? See ongi kokkuvõttes ühe Ühendkuningriigi kohtu tõstatatud küsimus kohtuvaidluses, mille üks pool on äriühing Compass Contract Services (UK) Ltd. (edaspidi „Compass“) ja teine pool tema riigi maksuhaldur.
2. Euroopa Kohus otsustas oma 11. juuli 2002. aasta kohtuotsuses Marks & Spencer,² et siseriiklik õigusnorm (nagu 1997. aasta eelarveseadus (Finance Act 1997)), millega oli tähtaega sissenõutud käibemaksu tagastamise taotlemiseks direktiivi 77/388/EMÜ³ vastaselt lühendatud tagasiulatuvalt kuult aastalt kolmele, on vastuolus tõhususe ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega.
3. Ühendkuningriigi seadusandja sätestas seda kohtuotsust arvestades hiljem, et seda tähtaja lühendamist ei kohaldata käibemaksu tagastamise taotlustele, mis on esitatud lühendatud tähtaja kehtestamise kuupäevale eelnevate majandusaastate kohta. Sama säte võeti hiljem vastu sisendkäibemaksu (hilinenud) mahaarvamise taotluste kohta.
4. Halduspraktika ja järjestikused seadusandlikud meetmed on aga tekitanud Ühendkuningriigis ebavõrdse kohtlemise kuupäeva osas, millest alates kohaldatakse tähtaega ühe (käibemaksu tagastamise) ja teise (käibemaksu mahaarvamise) taotluse puhul. Asja arutav kohus küsib Euroopa Kohtult, kas see ebavõrdsus on kooskõlas liidu õiguse põhimõtetega, eelkõige võrdse kohtlemise põhimõttega.

1 — Algkeel: hispaania.

2 — Kohtuasi C-62/00, edaspidi „M&S I“, EU:C:2002:435.

3 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv, kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23); edaspidi „kuues direktiiv“.

I. Õiguslik raamistik

A. *Liidu õigus* Kuues direktiiv

5. Artiklis 17 „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ on sätestatud:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

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

- a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;
- b) imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;
- c) artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 6 lõike 3 kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

[...]“

6. Artiklis 18 „Mahaarvamisõiguse kasutamise eeskirjad“ on täpsustatud:

„1. Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane:

- a) artikli 17 lõike 2 punkti a kohase mahaarvamise korral omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet;
- b) artikli 17 lõike 2 punkti b kohase mahaarvamise korral omama impordidokumenti, milles ta on märgitud kaubasaajaks või importijaks ning milles on näidatud või mille alusel on võimalik välja arvutada tasumisele kuuluva maksu summa;
- c) artikli 17 lõike 2 punkti c kohase mahaarvamise korral täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused;
- d) kui ta peab artikli 21 lõike 1 kohaldamise korral maksu tasuma kliendi või ostjana, täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused.

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

[...]

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

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

[...]“

B. Liikmesriigi õigus

7. Õiguse kujunemine selles valdkonnas kuni 1997. aasta eelarveseaduseni (Finance Act 1997) toodi kohtuotsuses M&S I ära järgmiselt:⁴

8. Liikmesriigi õigus kohandati õigesti kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktile a alles alates 1. augustist 1992, kui 1983. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1983) artikli 10 lõiget 3 muudeti 1992. aasta eelarveseadusega nr 2 (Finance (N.º 2) Act 1992).

9. See säte on sellest alates järgmises redaktsioonis:

„Kui tasu kauba tarne või teenuste osutamise eest ei ole täielikult või osaliselt rahaline, loetakse selle väärtuseks rahasummat, mis pärast sellele summale kohaldatava maksu liitmist võrdub tasuga.“

10. Alusetult käibemaksuna tasutud summade tagastamist käsitlevatest õigusnormidest on 1989. aasta eelarveseaduse (Finance Act 1989) artikkel 24 alates 1. jaanuarist 1990 järgmise sisuga:

„1) Kui isik maksab Commissioneridele^[5] käibemaksu summas, mis ei kuulu tasumisele, on nad kohustatud selle alusetult makstud summa talle tagasi maksma.

2) Maksuhaldur on kohustatud käesoleva artikli alusel summa tagasi maksma selleks esitatud taotluse alusel.

[...]

4) Selle artikli alusel ei või summade tagastamist taotleda, kui maksmise kuupäevast on möödunud kuus aastat, välja arvatud juhul, kui on kohaldatav järgmine lõige.

5) Kui maksuhaldurile on summa makstud eksituse tõttu, võib käesoleva artikli alusel selle tagastamist taotleda igal ajal enne kuue aasta möödumist kuupäevast, millal taotleja eksituse avastas või oleks mõistliku hoolsusega toimides võinud avastada.

[...]

7) Välja arvatud käesolevas artiklis sätestatud juhtudel, ei ole maksuhaldur kohustatud makstud käibemaksu summasid tagastama põhjusel, et käibemaks ei kuulunud tasumisele.

[...]“

11. 1989. aasta eelarveseaduse (Finance Act 1989) artikkel 24 tunnistati kehtetuks ja asendati 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) artikliga 80, mis jõustus alates 1. septembrist 1994. Asjasse puutuvad artikli 80 sätted on praktiliselt sama sisuga mis artikkel 24.

12. 18. juulil 1996 teatas Ühendkuningriigi valitsuse liige, Paymaster General (pealaekur) parlamendile, et arvestades eksituse tõttu makstud maksumummade tagastamise taotlustest tingitud kasvavat riski riigikassale, kavatses valitsus muuta 1997. aasta eelarveseaduse eelnõuga (Finance Bill de 1997) käibemaksu ja muude kaudsete maksude tagastamise taotluste aegumistähtaega, lühendades seda kolmele aastale. Uut aegumistähtaega pidi hakatama kohaldama viivitamatult alates selle teadaande kuupäevast menetluses olevate taotluste suhtes, et vältida, et kavandatav seadusemuudatus muutub parlamendimenetluse lõpuni kuluva aja möödumise tõttu ebatõhusaks.

4 — Käesoleva ettepaneku punktid 8–15 on kohtuotsuse M&S I punktide 4–11 peaaegu sõnasõnaline transkriptsioon.

5 — Käibemaksu koguma pädev maksuhaldur Ühendkuningriigis.

13. 4. detsembril 1996 kiitis parlamendi alamkoda valitsuse esitatud eelarveseaduse eelnõu heaks, sealhulgas 18. juulil 1996 teatavaks tehtud eelnõu, mis lisati 1997. aasta eelarveseaduse eelnõu artiklina 47.

14. 1997. aasta eelarveseadus kiideti lõplikult heaks 19. märtsil 1997. Selle artikli 47 lõikega 1 muudeti 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) artiklit 80, tunnistades selle lõike 5 kehtetuks ja muutes lõiget 4, milles on alates sellest muutmisest sätestatud:

„Maksuhaldur ei ole kohustatud käesoleva artikli kohaselt esitatud taotluse alusel tagastama summasid, mis on makstud enam kui kolm aastat enne taotluse esitamist.“

15. 1997. aasta eelarveseaduse artikli 47 lõikes 2 on ette nähtud:

„[...] lõige 1 loetakse jõustunuks 18. juulist 1996 ja see on kohaldatav kõikidele taotlustele, mis on esitatud 1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 80 alusel tagastamiseks sellel kuupäeval või hiljem, kaasa arvatud enne seda kuupäeva esitatud taotlustele ja taotlustele enne seda kuupäeva tehtud maksete kohta“.

16. Vastavalt 1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 25 lõikele 6 ei või teha sama artikli lõikes 2 sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamist ega maksta tagasi käibemaksu ettemaksu, välja arvatud määruses sätestatud ajaks ja vormis esitatud taotluse alusel.

17. 1995. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Regulations 1995) artikli 29 lõikes 1 A on 1. mai 1997. aasta ja 31. märtsi 2009. aasta vahelisel ajal kehtinud redaktsioonis⁶ sätestatud, et maksuhaldur ei pea vastu võtma ühtegi sisendkäibemaksu mahaarvamise taotlust, kui see esitatakse enam kui kolm aastat pärast kuupäeva, millal oleks tulnud esitada asjaomase aruandeperioodi deklaratsioon.

18. 2008. aasta eelarveseaduse (Finance Act 2008) artikli 121 lõike 1 kohaselt ei ole 1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 80 lõikes 4 sätestatud nõue kohaldatav ühelegi taotlusele, mis on esitatud enne 1. aprilli 2009 summa kohta, mis on deklareeritud või tasutud enne 4. detsembril 1996 lõppenud aruandeperioodi kohta.

19. Vastavalt 2008. aasta eelarveseaduse artikli 121 lõikele 2 ei ole 1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 25 lõige 6 kohaldatav sisendkäibemaksu mahaarvamise taotlustele, mis tuli rahuldada enne 1. maid 1997 lõppenud aruandeperioodil, kui taotlused esitatakse enne 1. aprilli 2009.

20. See säte jõustus 2008. aasta eelarveseaduse artikli 121 lõike 4 alusel 19. märtsil 2008.

II. Faktilised asjaolud

21. Compass on külmtoidu tarnimise ettevõtja, kellele oli 2006. aasta juunis kohtulikult tunnustatud õigus, et teatavad teenused, mille eest ta oli eelnevatel majandusaastatel arvetel märkinud ja arvestanud käibemaksu, olid tegelikult sellest maksust vabastatud.

22. Ühendkuningriigi kohtud olid nimelt seisukohal, et nimetatud teenustele kehtis kuuenda direktiivi artikli 28 lõikes 2 ette nähtud maksuvabastus. Maksuhaldur tunnistas seega, et Compass oli maksnud käibemaksu ülemäära.

23. 2008. aasta jaanuaris nõudis Compass ajavahemikul 1. aprillist 1973 kuni 2. veebruarini 2002 arvetel märgitud ja enam makstud käibemaksu tagastamist.

6 — Compassi tagastustaotluse kuupäeva hõlmav periood.

24. Maksuhaldur nõustus tagastama 1. aprillist 1973 kuni 31. oktoobrini 1996 alusetult makstud summad, väites, et õigus ülejäänud summasid tagasi taotleda oli aegunud.

25. Compass vaidlustas maksuhalduri otsuse First-tier Tribunalis (Tax Chamber) (esimese astme kohus, maksukollegium, Ühendkuningriik), kaevates ühelt poolt alusetult makstud käibemaksu tagastamise taotluste ja teiselt poolt selle maksu mahaarvamise taotluste erineva kohtlemise üle.

26. See erinev kohtlemine seisnes tema sõnul selles, et esimesena nimetatud taotlused rahuldatakse ainult siis, kui need on esitatud maksustamisperioodide kohta, mis lõppesid enne 4. detsembrist 1996, samas kui teiste jaoks kestab tähtaeg 1. maini 1997.

27. Põhikohtuasjas on vaidlus seega ainult ajavahemikul 1. novembrist 1996 kuni 30. aprillini 1997 alusetult makstud käibemaksu tagastamise üle (maksustamiskvartalid 04/96 ja 01/97).

28. Nendel asjaoludel esitas kohus, kellel tuleb kohtuvaidlus lahendada, Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse.

III. Esitatud küsimused

29. 25. jaanuaril 2016 esitatud eelotsuse küsimuste sisu on järgmine:

„1. Kas see, et Ühendkuningriik kohtleb erinevalt tasumisele kuuluva käibemaksu tagastamise nn Flemingi taotlusi (mida oli võimalik esitada enne 4. detsembrist 1996 lõppenud perioodide kohta) ja sisendkäibemaksu mahaarvamise Flemingi taotlusi (mida oli võimalik esitada enne 1. maid 1997 lõppenud perioodide suhtes, st hiljem kui tasumisele kuuluva käibemaksu tagasisaamiseks), kujutab endast:

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

2. Kui vastus esimese küsimuse mis tahes punktidele a–d on jaatav, siis kuidas tuleb kohelda alates 4. detsembrist 1996 kuni 30. aprillini 1997 väldanud perioodi kohta esitatud tasumisele kuuluva käibemaksu tagastamise nn Flemingi taotlusi?“

IV. Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte seisukohad

30. Menetluses osalesid oma kirjalikke seisukohti esitades ja 8. detsembril 2006 peetud kohtuistungil osaledes Compass, Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon.

31. Compassi arvates tuleb esimesele küsimusele vastata jaatavalt. Kaebuse esemeks olevat erinevat kohtlemist ei saa vastavalt võrdse kohtlemise põhimõttele õigustada, sest kaks võrreldavat olukorda puudutavad „käibemaksu ettemaksu“. Tema arvates näitab siseriiklike tagasiulatuva aegumise õigusnormide aluseks olev loogika, et maksuhaldur kavatses seda aegumist kohaldada kõikidele enam makstud käibemaksu tagastamise taotlustele.

32. Neutraalsuse põhimõtte kohta väidab Compass, et teda koheldakse ebasoodsamalt kui neid tema hüpoteetilistest konkurentidest, kellel on vaidlusalusel perioodil käibemaksu mahaarvamise õigus.

33. Teise küsimuse kohta väidab Compass, et vastavalt 10. aprilli 2008. aasta kohtuotsusele Mark & Spencer⁷ peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus tema suhtes kohaldama sama aegumistähtaega, mis kehtib käibemaksu mahaarvamise taotlustele, kui soodsamat sätet. Ta lisab, et kui ta nii ei tee, tähendab see tõhususe põhimõtte rikkumist.

34. Ühendkuningriigi valitsus on esitanud küsimuste suhtes seisukohal, et ainus asjasse puutuv põhimõte oleks võrdsuse põhimõte. Kohtuasja asjaoludel ei ole erinev kohtlemine, mille üle Compass kaebab, selle põhimõttega vastuolus, sest tema olukord ei ole võrreldav olukorraga, kus käibemaksu mahaarvamise taotlus esitatakse „hilinemisega“. Tema arvates on need kaks olukorda nii asjaolude kui ka õigusliku laadi poolest erinevad.

35. Asjaolude kohta väidab Ühendkuningriigi valitsus, et erinevus tuleneb sellest, et vastavad tähtajad (mõlemal juhul kolm aastat) kehtestati ka erinevatel aegadel, pärast seda, kui kohtuotsuses M&S I⁸ oli tuvastatud liidu õiguse rikkumine. Selle rikkumise lõpetamiseks kehtestati 2008. aasta eelarveseaduse artikliga 121 üleminekuperiood, võttes esimeste puhul lähtekuupäevadeks need, millest alates Ühendkuningriik võis aegumistähtaegu lühendada kohese mõjuga, sest need on need, millele kohaldati aegumistähtaaja kuult kolme aastani lühendamise sätteid.

36. Nende kahte tüüpi taotluste õigusliku laadi suhtes on Ühendkuningriigi valitsus seisukohal, et õigus alusetult makstud käibemaksu summat tagasi saada ei tulene põhimõtteliselt käibemaksusüsteemist ega selle direktiividest, vaid liidu üldisest õigusest. Seevastu mahaarvamise õigus tuleneb ainult nendest direktiividest, mille kohaselt on maksukohustuslasel, kes on seda maksu maksnud või peab seda maksma kolmandale isikule, kes on samuti selle maksu kohustuslane, kellelt ta on saanud teatavaid kaupu või teenuseid, õigus tasutud käibemaks maha arvata (või jätta see vastavaks ettemaksuks). Nende kahe juhu õiguslikku erinevust tõendab tema sõnul see, et liidu õiguses on antud maksuhaldurile võimalus tugineda esimesel juhul alusetu rikastumise väitele, aga teisel juhul mitte.

37. Ühendkuningriigi valitsus on samuti seisukohal, et kohtuotsuses M&S II kasutatud väljend „käibemaksu ettemaks“ ei vasta otseselt õiguslikule määratlusele, vaid on pigem väljendusvahend.

38. See valitsus toob samuti välja, et kohtuotsus M&S II ei puuduta 2005. aastal muudetud siseriiklike eeskirju, mida kohaldatakse Compassile. Sellest muudatusest alates on neid kahte tüüpi taotlusi hallatud võrdselt, ilma et Compass oleks tõendanud, et kedagi teist, kes on temaga samas olukorras, oleks koheldud teistmoodi, soodsamalt.

39. Ühendkuningriigi valitsus järeldab, et vaidlusalune siseriiklik õigusnorm ei riku tõhususe ega õiguspärase ootuse põhimõtet, kuna kohtuasjas M&S I tuvastatud vastuolu liidu õigusega parandati üleminekukorra kehtestamisega.

40. Komisjon väidab, et maksusüsteemis (nagu on käesolevas kohtuasjas arutamisel) võivad olla ette nähtud erinevad tähtajad, ilma et see rikuks neutraalsuse põhimõtet või liidu õiguse üldpõhimõtteid. Esimese kohta väidab komisjon, et selle rikkumist saab tuvastada ainult konkureerivate ettevõtjate ebavõrdse kohtlemise korral, millega oli tegu kohtuasja M&S II juhtumi puhul, kuid mitte käesoleval juhul.

7 — Kohtuasi C-309/06, edaspidi „M&S II“, EU:C:2008:211.

8 — Kohtuasi C-62/00, EU:C:2002:435.

41. Samamoodi nagu asjaolu, et tegu ei ole konkureerivate ettevõtjatega, välistab tema arvates neutraalsuse põhimõtte rikkumise, võiks asjaolu, et ettevõtjad on võrreldavas olukorras, väljenduda võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumises. Komisjon leiab siiski, et käesolevas kohtuasjas on vastandatud kaks olukorda, mis ei ole omavahel vastavusse viidavad: nende kahte tüüpi taotluste vahel on oluline objektiivne erinevus, kuna need puudutavad majandustegevuse eri tasemeid ja neid reguleerivad samuti erinevad õigusnormid. Nii nähtub komisjoni arvates kohtuasjas Reemtsma Cigarettenfabrike⁹ sedastatud doktriinist.

42. Lõpuks on komisjoni arvates viide tõhususe põhimõttele sobimatu, sest taas kord ei ole niisugune nagu Compassi taotlus samastatav mahaarvamistaotlustega. Ja mis puutub võrdvärsuse põhimõttesse, siis selle kohaldatavust tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kusjuures tuleb meelde tuletada, et vastavalt kohtupraktikale ei või seda tõlgendada nii, et see kohustab liikmesriiki laiendama oma siseriiklikku, soodsamat korda kõikidele teatava õiguse valdkonnas esitatud hagidele.

V. Õiguslik analüüs

A. Sissejuhatavad märkused. Vaidlusaluse juhtumi ajalooline ja õiguslik taust

43. Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus¹⁰ ja rõhutab Ühendkuningriigi valitsus,¹¹ on 2008. aasta eelarveseaduse artikliga 121 ühelt poolt enam makstud käibemaksu tagastamise taotluste ja teiselt poolt käibemaksu mahaarvamise taotluste jaoks ette nähtud erineva kohtlemise mõistmiseks vaja lähtuda kolmeaastase aegumistähtaaja saamisest, nagu ka selle kohtus vaidlustamise kronoloogiast.

44. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja Ühendkuningriigi valitsuse antud ülevaate kohaselt on 2008. aasta eelarveseaduse artikkel 121 terve rea õigusloometoimingute kulminatsiooniks, mis algasid sellega, et see valitsus tegi 18. juulil 1996 teatavaks kavatsuse muuta 1994. aasta käibemaksuseaduse artiklit 80.¹² Riigi seadusandja kinnitas valitsuse ettepaneku 4. detsembril 1996.

45. Maksuhaldur leidis põhimõtteliselt, et uus kolmeaastane tähtaeg ei ole maksu mahaarvamise taotlustele kohaldatav. Alates 1. maist 1997 aga muudeti 1995. aasta käibemaksumäärust, et laiendada seda tähtaega ka nendele taotlustele.

46. Arvestades kohtuotsust M&S I,¹³ milles kvalifitseeriti alusetult makstud käibemaksu tagastamise taotlemise tähtaja tagasiulatuvalt lühendamise (kuuelt aastalt kolmele) liidu õigusega vastuolus olevaks, otsustasid Ühendkuningriigi kohtud (niinimetatud Flemingi kohtupraktika),¹⁴ et seda lühendamist tuleb rakendada üleminekuperioodiga ja laiendada ka mahaarvamistaotlustele.

47. Kui see kohtupraktika oli sedastatud, otsustas maksuhaldur:

- et rahuldatakse alusetult makstud käibemaksu taotlused, mis on esitatud majandusaastate kohta, mis lõppesid enne 4. detsembrit 1996 (1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 80 muutmise kuupäev; algselt puudutas see muudatus ainult seda tüüpi taotlusi); ja

9 — Kohtuotsus, 15.3.2007, C-35/05, EU:C:2007:167.

10 — Eelotsusetaotluse punktid 8–26.

11 — Ühendkuningriigi valitsuse kirjalike seisukohtade punkt 4.

12 — Nagu käesoleva ettepaneku punktis 12 märgitud, tehti ettepanek, arvestades „eksituse tõttu makstud maksusummade tagastamise taotlustest tingitud kasvavat riski riigikassale“, mida kavatseti vähendada nende summade tagasinõudmise tähtaja lühendamisega kuuelt kolmele aastale.

13 — Kohtuasi C-62/00, EU:C:2002:435.

14 — Eelotsusetaotluse punktis 4 eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud selgituse kohaselt tuleb väljend „Flemingi taotlus“ kohtuotsusest House of Lords, mis tehti kohtuasjas Fleming vs. HMRC. „Flemingi tasumisele kuuluva käibemaksu taotlus“ on 1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 80 alusel esitatud taotlus tasumisele kuuluva käibemaksuna deklareeritud või riigile makstud summa tagasisaamiseks, mida tegelikult ei tulnud enne 4. detsembrit 1996 lõppenud aruandeperioodi eest maksta. Väljend „Flemingi sisendkäibemaksu taotlus“ tähendab sisendkäibemaksu mahaarvamise taotlust, kui mahaarvamisõigus tekkis aruandeperioodil, mis lõppes enne 1. maid 1997.

— et rahuldatakse ka mahaarvamistaotlused majandusaastate kohta, mis on lõppenud enne 1. maid 1997 (1995. aasta käibemaksumääruse muutmise kuupäev, millest alates jõustus kolmeaastane tähtaeg seda teist tüüpi taotluste jaoks).

48. Kui see halduspraktika oli kohtulikult kehtestatud, toetati lõpuks saavutatud lahendust 2008. aasta eelarveseadusega, milles sätestati, et seda tuleb kohaldada enne 1. aprilli 2009 esitatud taotlustele.

49. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab oma eelotsuse küsimused selles kontekstis. Teise küsimusega soovib ta juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, teada, kuidas tuleb lahendada nende kahe kuupäeva vahelisel ajal esitatud enam makstud käibemaksu tagastamise taotlused.

B. Esimene eelotsuse küsimus

50. Asja arutav kohus soovib kokkuvõttes teada, kas liidu õigusega on vastuolus siseriiklik meede, millega lühendatud aegumistähtaegadele kohaldatava üleminekuaja reguleerimisel koheldakse enam makstud käibemaksu tagastamise taotlusi ja käibemaksu mahaarvamise taotlusi erinevalt.¹⁵ Tema arvates võib see erinev kohtlemine olla vastuolus mitme liidu õiguse põhimõttega.

51. Konkreetset nimetab eelotsusetaotluse esitanud kohus võrdse kohtlemise, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtteid, nagu ka „mis tahes muid asjakohaseid liidu õiguse põhimõtteid“ – selle sõnastuse põhjal on lõpuks võimalik tõstatada küsimus võrdvärsuse¹⁶ ja õiguspärase ootuse kaitse¹⁷ põhimõtetest.

52. Nõustun siiski Ühendkuningriigi valitsusega¹⁸ selles, et kohtuvaidluses keskenduti algselt (ja usun, et nii tuleks teha ka vastuses eelotsusetaotlusele) nendele kahele taotlusele kohaldatava korra erinevusele, st võrdse kohtlemise põhimõtte võimalikule rikkumisele. Mulle näib, et ülejäänud eelotsusetaotluse esitanud kohtu nimetatud põhimõtetel on käesoleval juhul vaid kõrvaline mõju.

53. Neutraalsuse põhimõttega, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte,¹⁹ on keelatud kohelda sarnaseid kaupu või teenuseid – mida just selle sarnasuse tõttu loetakse omavahel konkureerivaks²⁰ – selle maksu seisukohast erinevalt.²¹ Jagan seega komisjoni²² ja Ühendkuningriigi valitsuse²³ seisukohta, kui nad rõhutavad, et käesolevas kohtuasjas see nii ei ole.

54. Ei ole nimelt tõendatud, et maksuhaldur kohtles Compassi teenuseid tema konkurentide sarnastest teenustest erinevalt. Neile kõigile, kaasa arvatud Compassile kohaldati tähtaegu reguleerivaid õigusnorme ühtemoodi, olenevalt nende taotluste laadist (olgu need siis tagastamise või mahaarvamise taotlused).

55. Neutraalse maksustamise põhimõtte väljendab käibemaksuvaldkonnas nimelt võrdse kohtlemise põhimõtet.²⁴ See viimane ei toimi mitte ainult omavahel konkureerivate ettevõtjate vahel, vaid ka ettevõtjate vahel, kes ei ole tingimata konkureerivad, kuid on sellegipoolest muudes aspektides võrreldavas olukorras,²⁵ mis viib analüüsis tagasi võrdse kohtlemise põhimõtte.

15 — Nagu märgitud, kuigi mõlemat tüüpi taotluste jaoks kehtestati sama aegumistähtaeg, hakatakse neid arvestama erinevast kuupäevast.

16 — Komisjoni kirjalikud seisukohad, punktid 34–36.

17 — Ühendkuningriigi kirjalikud seisukohad, punktid 28–34.

18 — Ühendkuningriigi kirjalikud seisukohad, punkt 8.

19 — Kohtuotsus, 19.12.2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 59).

20 — Kohtuotsus, 10.11.2011, The Rank Group (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punktid 33 ja 34).

21 — Selle kohta kohtuotsus, 3.3.2011, komisjon vs. Madalmaad (C-41/09, EU:C:2011:108, punkt 66).

22 — Komisjoni kirjalikud seisukohad, punkt 20.

23 — Ühendkuningriigi kirjalikud seisukohad, punktid 25–27.

24 — Kohtuotsus, 8.6.2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 48).

25 — Kohtuasi M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49).

56. Lõppkokkuvõttes tuleks kindlaks määrata:

- kas isik, nagu Compass, kes taotleb enam makstud käibemaksu tagastamist, on võrreldavas olukorras isikuga, kes ei ole tingimata tema konkurent ja kes taotleb selle maksu mahaarvamist; ning
- kas juhul, kui need mõlemad taotlused on samaväärsed, on erinev kohtlemine õigustatud, kui seaduses on nende taotluste esitamiseks ette nähtud ühesugune aegumistähtaeg, kuid mida hakatakse arvestama erinevatel kuupäevadel.

1. Käibemaksu tagastamise ja mahaarvamise õiguste erinevus

57. Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon on seisukohal, et teoreetiliselt ei saa enam makstud käibemaksu tagastamise taotlust pidada samaväärseks selle maksu mahaarvamise taotlusega. Arvan, et neil on õigus, ja tegelikult Compass isegi ei eita, et nende vahel on erinevusi, sest need on nii ilmselged, et selles saab vaevalt vaielda.²⁶

58. Käibemaksu mahaarvamise õigus on liidu kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte. Euroopa Kohus on kinnitanud, et mahaarvamissüsteemi „eesmärk on leevendada ettevõtja poolt kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat“. Sel viisil tagatakse täielik „neutraalsus[...] igasuguse majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud“.²⁷

59. Enam makstud käibemaksu tagasisaamise õiguse – mis erinevalt eelmisest õigusest ei tulene käibemaksudirektiividest, vaid liidu üldisest õigusest²⁸ – „eesmärk on heastada tagajärjed, mis tulenevad maksu vastuolust liidu õigusega, kuna see neutraliseerib majandusliku koorma, mis lasus alusetult ettevõtjal, kes seda koormat lõpuks tegelikult kandis“.²⁹

60. On loogiline, et need põhimõttelised erinevused räägivad selle kasuks, et nende kummagi õiguse jaoks on ette nähtud oma õiguskord, mis kajastab nende erinevust. Need mõlemad õigused võib seega lähtuvalt eesmärgist, milleks need on õiguskorras kehtestatud, ette näha nii, et need on nii sisu kui ka kasutamise tingimuste poolest erinevad.

61. Seesama erinevus seletab näiteks seda, et teatavatel tingimustel ei ole liidu õigusega vastuolus, et liikmesriigi õiguskorras keeldutakse alusetult sisse nõutud maksu tagastamisest, kui tagastamine peaks õigustatud isikutele kaasa tooma alusetu rikastumise³⁰ – kriteerium, mida käibemaksu mahaarvamisele ei kohaldata.

26 — Kohtuistungil Compass tunnistas, et need olid eri liiki taotlused, kuigi tema arvates sama laadi.

27 — Vt muu hulgas kohtuotsus, 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 25 ja 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 — Nii on meelde tuletatud kohtuotsuses, 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315), punkt 22: „sellise maksu tagasisaamise õigus, mille liikmesriik on sisse nõudnud liidu õigusnorme rikkudes, [tuleneb] liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest ja täiendab neid õigusi, nii nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus“.

29 — *Ibidem*, punkt 24.

30 — Kohtuasi M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 41).

62. Arvestades, et puuduvad sellekohased ühtlustatud õigusnormid, on liidu õiguse praeguses seisus iga liikmesriigi ülesandeks näha ette tingimused maksude tagastamise taotluste esitamiseks, tingimusel et need vastavad võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtetele.³¹ Seevastu käibemaksu valdkonnas on kuuenda direktiivi artiklis 20 määratletud nõuded, mida tuleb täita selleks, et sisendkäibemaksu mahaarvamist saaks korrigeerida seoses isikuga, kellele kaupa tarniti või teenust osutati.³²

63. Neid erinevusi arvestades ei ole seega nende õigustega isikute vastavad olukorrad võrreldavad ja seepärast ei saa nende suhtes kohaldada võrdsuse põhimõtte nõudeid. Liikmesriikidel on õigus kehtestada (muude aspektide hulgas vastavate taotluste tähtaegade ja taotlemisõiguse aegumise kohta) enam makstud käibemaksu tagastamiseks erinevaid eeskirju, mis võivad erineda sisendkäibemaksu mahaarvamise suhtes kohaldatavatest eeskirjadest. Liidu õiguses ei ole – kordan – nõuet, et neid mõlemaid reguleerivad eeskirjad peavad olema ühesugused.

64. Nende mõlema olukorra spetsiifilisusele ja erilisele vaatamata on kindel, et need mõlemad võib viia ühise nimetaja alla: mõlemal juhul on need õigused, mis võimaldavad omanikul nõuda nende sisu teostamist ühel ja samal kohustatud isikul – maksuhalduril.

65. Compass käsitab seda asjaolu võrdsustatavuse elemendina, kasutades väljendit „olema õigustatud käibemaksu tagasi saama“, mida kasutati kohtuotsuses M&S II³³. Ühendkuningriigi valitsus³⁴ rõhutab selle väljendi ebasobivust: tema arvates ei kasutanud Euroopa Kohus seda õigusmõistena, vaid lihtsalt praktilise väljendusvahendina selleks, et kirjeldada nii nende, kes taotleavad enam makstud käibemaksu tagastamist, kui ka nende olukorda, kes taotleavad käibemaksu mahaarvamist,³⁵ kuid mitte nende kahe olukorra võrdlemiseks.

66. Leian, et Ühendkuningriigil on õigus, kui ta juhib tähelepanu kontekstile, milles tuleb tõlgendada mõiste „olema õigustatud käibemaksu tagasi saama“ sisu ja ulatust. Selles kontekstis aga on see sobiv väljend, mille all on lubatud mõista, et nii isik, kes taotleb enam makstud käibemaksu tagastamist, kui ka isik, kes taotleb sisendkäibemaksu mahaarvamist, mõlemad nõuavad „krediiti“ (st rahasummat, mida on võlausaldajal õigus võlgnikult nõuda ja sisse nõuda) maksuhaldurilt. Mõlema puhul ühine krediitdipositsioon riigikassa ees on element, mille põhjal on nende olukorrad võrreldavad, nii et selle põhjal saab võrdse kohtlemise põhimõtte seisukohast otsustada, kas neid koheldakse liikmesriigi õiguses erinevalt.

67. Nende kummagi „krediidi“ sissenõudmiseks tuleb nimelt lähtuda sellest, mis tuleb nende vastavatest õigusnormidest. Maksuhaldur lähtub oma kohustuse täitmisel sellest, mis on iga nõutava õiguse kohta maksusüsteemis ette nähtud. Ta peab seega lähtuma vastavaid õigusnorme täpsustavate eeskirjadega kehtestatud õiguste kasutamise tingimustest. Need eeskirjad mitte ainult ei pea tingimata olema iga nõutava õiguse puhul samad, vaid võivad – vastupidi – olla erinevad, just seepärast, et need puudutavad erinevaid õigusi.

68. Lisaks iga nõutava õiguse enda ja nende sisu eriomastele tingimustele on põhiküsimus selles, kas maksuhaldur võib seada nende õiguste teostamiseks erinevaid ajatingimusi. Teisisõnu, kas ühelt poolt enam makstud käibemaksu tagasisaamise ja teiselt poolt käibemaksu mahaarvamise õiguse erinevuse tõttu on lubatud kehtestada nende kummagi õiguse kasutamiseks erinevat tähtaega?

31 — See tähendab, et tingimused nende õiguste maksmapanemiseks ei või olla ebasoodsamad siseriikliku õiguse sätetel põhinevatest sarnaseid kaebusi käsitlevatest tingimustest ega olla seatud viisil, mis muudaks ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks. Vt muu hulgas kohtuotsus, 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 37).

32 — Kohtuotsus, 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 38).

33 — Kohtuasi C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 50.

34 — Kirjalikud seisukohad, punktid 18 ja 19.

35 — Juhtum, mille puhul Ühendkuningriigi valitsus tugineb muu hulgas kohtuotsusele, 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267).

2. Nende kahe õiguse kasutamiseks kehtestatud aegumistähtaja alguse osas erineva kohtlemise õigustatus

69. Asja arutava kohtu tõstatatud probleem tekkis seadusandliku meetme kontekstis, mille eesmärk oli kohelda vaatlusaluseid õigusi ühtemoodi: taheti tähtaja lühendamist, mille oli seadusandja algselt kehtestanud ainult enam makstud käibemaksu tagastamise nõuetele, laiendada ka mahaarvamistaotlustele.

70. Nagu ma juba kirjeldasin, seisnes nende kahte tüüpi taotluste jaoks kavandatud ajaline ühtlustamine selles, et sätestati, et enam makstud käibemaksu tagastamise taotlustele 1996. aasta detsembris kehtestatud tähtaja lühendamist (kuuelt kolmele aastale) hakati alates 1997. aasta maist kohaldama ka mahaarvamistaotlustele.³⁶

71. Soovi kohelda mõlemat tüüpi taotlusi ühtemoodi tunnistab Ühendkuningriigi valitsus avalikult. Oma argumentides nõustub ta, et 1. mail 1997 jõustunud 1995. aasta käibemaksu määruse artikli 29 muudatuse eesmärk oli „parandada juhuslikku hälvet“, mida tähendas tagastamis- ja mahaarvamistaotluste erinev kohtlemine, ja „tagada, et kõikidele [taotlustele] kehtib sama kolmeaastane tähtaeg“.³⁷

72. Et vältida liidu õiguse rikkumist, mille tuvastas Euroopa Kohus kohtuasjas M&S I,³⁸ otsustas riigi seadusandja mitte kohaldada uut kolmeaastast nõude esitamise tähtaega tagasiulatuvalt, vaid arvestada seda alates selle jõustumisest, mis toimus kummagi nende kahte tüüpi taotluste puhul eri kuupäevadel. Peale selle erinevuse koheldakse mõlemat tüüpi taotlusi ühtemoodi, nagu riigi seadusandja oligi kavatsenud.

73. Põhikohtuasjas arutatav erinevus tuleneb seega niisuguse seadusandliku meetme etappidest, mille eesmärk oli mõlemat tüüpi taotluste kord võrdsustada. See erinevus põhines seega objektiivsel asjaolul, nimelt tähtaja lühendamine jõustus kumbagi tüüpi taotluse puhul eri aegadel.

74. Minu arvates ei kaldu võetud meede seda ajendanud eesmärgist kõrvale, sest tähtaeg on igal juhul mõlemat tüüpi taotluste puhul kolm aastat ja erinev on ainult kuupäev, millest alates see hakkab kehtima. Rõhutan, et Ühendkuningriigi seadusandja tahtis selle meetmega teha nii, et uus tähtaeg kehtiks rangelt selle jõustumise kuupäevast alates, vältides igasugust tagasiulatuvat mõju nõuetele, millele oli selle ajani kehtinud kuueaastane tähtaeg. Kuna seadusemuudatuse jõustumise kuupäev ei olnud nende mõlemat tüüpi taotluste jaoks sama, näib mõistlik, et uue tähtaja tagasiulatuva jõu piiriks (kolm aastat) seatakse hetk, milleni pidi veel kehtima vana tähtaeg (kuus aastat).

75. Riigi seadusandja leitud lahendus desaktiveeris aegumistähtaja muutmise tagasiulatuva jõu *in peius*, mis oli hädavajalik, sest Euroopa Kohus oli tuvastanud kohtuasjas M&S I,³⁹ et vastasel korral rikutakse liidu õigust. Arvestades, et kolmeaastane tähtaeg jõustus eri ajahetkedel, vastas tagasiulatuva jõu keeld võrdse kohtlemise põhimõtte seisukohast kumbagi tüüpi taotluste erinevale kohtlemisele, sest kummagi taotluse suhtes võis uut tähtaega kohaldada ilma tagasiulatuvat jõudu andmata, alates erinevast hetkest.

36 — Kumbagi tüüpi taotluse tähtaja lühendamise tagasiulatuva jõu piiramine sai tegelikult kehtima hakata ainult siis, kui kumbki taotlus esitati enne sama tähtaega, mis oli mõlema õiguse puhul ühine (1. aprill 2009).

37 — Ühendkuningriigi kirjalikud seisukohad, punkti 4 alapunkt b.

38 — Kohtuasi C-62/00, EU:C:2002:435.

39 — Kohtuasi C-62/00, EU:C:2002:435.

76. Milline seadusemuudatuse eesmärk ka ei oleks ja olenemata sellest, kas eesmärk aegumistähtaegade kord ühtlustada saavutati suuremal või vähemal määral,⁴⁰ kindel on, et vahepeal tekkis käibemaksu tagastamise taotluste ja sama maksu mahaarvamise taotluste kohtlemise vahel ajavahe, mis piirdus mõne kuuga (1996. aasta detsembrist 1997. aasta maini).

77. Kuna käesolevas kohtuasjas on küsimus Compassi poolt enam makstud käibemaksu tagastamise taotluses, ei ole liikmesriigi seadusandliku protsessi raskustest tingitud ajavahe seda tüüpi taotluste ja sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluste aegumise korra vahel minu arvates liidu õiguse seisukohast vastuvõetamatu, sest:

- ühelt poolt, nagu ma juba märkisin, ei ole liidu õiguses ühtset ega ühtlustatud regulatsiooni, mis kaaluks alusetult makstud käibemaksu tagasisaamise õiguse kasutamist reguleerivad siseriiklikud õigusnormid üles, mistõttu piisab sellest, kui viimased vastavad võrdvärsuse ja tõhususe põhimõtetele,⁴¹ milles praegu vaidlust ei ole; ja
- teiselt poolt ei kohusta kuues direktiiv ega ülejäänud ühise käibemaksusüsteemi suhtes kohaldatavad sätted käsitlema selle maksu tagastamise taotlusi (kui seda on makstud eksituse tõttu või see ei kuulu üldiselt tasumisele) võrdselt sisendkäibemaksu mahaarvamise taotlustega.

78. Kokkuvõttes arvan, et asjaolu, et on kaks kuupäeva, millest alates hakkas nende kahte tüüpi taotluste suhtes kehtima kolmeaastane tähtaeg, ei tekita mingit liidu õigusega vastuolu probleemi. Ühendkuningriigi ametiasutused oleksid kahtlemata võinud lahendada taotlustele uue ajakorra kohaldamise teisiti, kuid see, kuidas alusetult makstud käibemaksu tagastamise taotluste aegumine reguleeriti tagasiulatavalt, ei ole liidu õigusega vastuolus, nagu sellega ei ole vastuolus ka see, et see erineb mahaarvamistaotluste puhul kehtestatust.

79. Seepärast teen ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et liidu õigusega ei ole vastuolus niisugune siseriiklik meede, nagu on arutamisel põhikohtuasjas ja millega on nii enam makstud käibemaksu tagastamise taotluste kui ka sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluste jaoks lühendatud aegumistähtaaja kehtestamiseks ette nähtud üleminekuaja puhul sätestatud, et viimati nimetatud taotluste jaoks hakatakse uut aegumistähtaega kohaldama hiljem kui esimest tüüpi taotluste puhul.

C. Teine eelotsuse küsimus

80. Teine eelotsuse küsimus on esitatud teise võimalusena juhuks, kui vastus esimesele on jaatav, st kui kinnitatakse, et nende kahte tüüpi taotluste erinev kohtlemine Ühendkuningriigis rikub liidu õigust. Kuna ma tegin ettepaneku vastata vastupidiselt, arvan, et Euroopa Kohtul ei ole vaja seda teist küsimust analüüsida. Igaks juhuks esitan oma märkused selle kohta.

81. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kokkuvõttes teada, kuidas lahendada enam makstud käibemaksu tagastamise taotlused, mis on esitatud võrdlusperioodi kohta (4. detsembrist 1996 kuni 30. aprillini 1997), s.o nende kuupäevade vahelisel ajal, millest alates hakati kumbagi tüüpi (käibemaksu tagastamise või mahaarvamise) taotluse suhtes kohaldama kolmeaastast aegumistähtaega.

40 — Ma mõtlen, kas ei oleks olnud võimalik hilisem seadusandlik sekkumine, millega oleks pärast seda, kui selgus, millise tulemuseni olid eelmised seadused viinud, saanud tuvastatud ajalise anomaalia parandada, kooskõlastades selle sooviga need kahte tüüpi taotlused igas aspektis (ka aegumistähtaaja alguse osas) võrdsustada.

41 — Vt käesoleva ettepaneku punkt 62 ja 31. joonealune märkus.

82. Nagu Euroopa Kohus kohtuasjas M&S II⁴² meenutas, tuleb „ühenduse õigusnormide puudumisel iga liikmesriigi siseriiklikus õiguskorras määrata pädevad kohtud ja kehtestada menetlusnormid nende kohtuasjade läbivaatamiseks, mille eesmärk on tagada isikute ühenduse õigusest tulenevate õiguste kaitse“.

83. Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses selgitada välja võrdse kohtlemise põhimõtte võimaliku, Euroopa Kohtu tuvastatud rikkumise võimalikud tagajärjed, lähtudes Euroopa Kohtu viidatud liidu õiguse kriteeriumidest või põhimõtetest, mida tuleb taolise hinnangu andmisel järgida.⁴³

84. Konkreetselt peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus „jätma kohaldamata mis tahes diskrimineeriva siseriikliku sätte, ilma et ta peaks eelnevalt taotlema või ootama ära selle sätte kehtetuks tunnistamist seadusandja poolt, ning kohaldama ebasoodsamas olukorras olevate isikute suhtes samu norme, mida kohaldatakse soodsamas olukorras olevate isikute suhtes.“⁴⁴

85. Kohus peaks oma riigi õiguse ülejäänud eeskirju järgides andma põhimõtteliselt korralduse, et diskrimineerimise tõttu kahju kannatanud ettevõtja saaks võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumise heastamiseks enam makstud käibemaksu summa tagasi, välja arvatud juhul, kui liikmesriigi õiguskorras on olemas muud vahendid, mis võimaldavad seda rikkumist heastada.

86. Lõpuks arvan, et ei oleks lubatav, et tuvastatud ebavõrdsus lahendataks sel viisil, et mahaarvamistaotlustele kohaldatakse maksu tagastamiseks ette nähtud tähtaega, st tuues esimeste jaoks neile algselt määratud kuupäeva (30. aprill 1997) ettepoole ja kohaldades neile nüüd sama kuupäeva, mis kehtestati teiste jaoks (4. detsember 1996). Sel viisil lahendataks mõistagi nende kahte tüüpi taotluste erinev kohtlemine, kuid selle tagajärjega, et mahaarvamistaotluste suhtes kohaldataks tagasiulatuvalt tähtaega, mis nende jaoks jõustus alles 1. mail 1997. See läheks sel viisil vastuollu kohtuotsuse M&S I⁴⁵ doktriiniga.

VI. Ettepanek

87. Esitatud põhjendusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata First-tier Tribunali (Tax Chamber) (esimese astme kohus, maksukollegium, Ühendkuningriik) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Liidu õigusega ei ole vastuolus siseriiklik meede, millega on nii enam makstud käibemaksu tagastamise taotluste kui ka sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluste jaoks lühendatud aegumistähtaaja kehtestamiseks ette nähtud üleminekuaja puhul sätestatud, et viimati nimetatud taotluste jaoks hakatakse uut aegumistähtaega kohaldama hiljem kui esimest tüüpi taotluste puhul.
2. Teise võimalusena juhul, kui Euroopa Kohus vastab esimesele küsimusele jaatavalt, peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitama välja võrdsuse põhimõtte rikkumise võimalikud tagajärjed ajalist mõju käsitlevate siseriiklike õigusnormide kohaselt, nii et tema määratud heastamismeetmed ei oleks vastuolus liidu õigusega.

42 — Kohtuasi C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 59.

43 — Kohtuotsus M&S II, kohtuasi C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 61.

44 — M&S II, kohtuasi C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 63.

45 — Kohtuasi C-62/00, EU:C:2002:435.