

## Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

12. detsember 2013(\*)

Kohtulik kaitse – Tõhususe põhimõte – Õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõte – Alusetult saadud summade tagastamine – Õiguskaitsevahendid – Siseriiklikud õigusnormid – Õiguskaitsevahendite suhtes kohaldatavate aegumistähtaegade tagasiulatuv ja üleminekukorrata lühendamise

kohtuasjas C-362/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Supreme Court of the United Kingdomi (Ühendkuningriik) 25. juuli 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. juulil 2012, menetluses

### **Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation**

*versus*

**Commissioners of Inland Revenue,**

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud C. G. Fernlund (ettekandja), A. Ó Caoimh, C. Toader ja E. Jarašičas,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 26. juuni 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, esindajad: G. Aaronson, QC, keda abistasid *barrister* P. Freund ja *barrister* P. Farmer, keda volitas *solicitor* S. Whitehead,
- Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik, esindaja: H. Walker, keda abistasid *barrister* D. Ewart ja *barrister* K. Bacon,
- Hispaania valitsus, esindaja: A. Rubio González,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls,

olles 5. septembri 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

**otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada tõhususe, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid.

2 See taotlus on esitatud Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (edaspidi „Test Claimants”) ja Commissioners of Inland Revenue (edaspidi „Commissioners”) ning Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab alusetult makstud summade tagasisaamiseks maksumaksjate käsutuses olevaid õiguskaitsevahendeid seoses maksudega, mis on tunnistatud asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumisega kokkusobimatuteks.

### Õiguslik raamistik

3 Põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal oli taotlejatel Inglise õiguse kohaselt võimalik kasutada kahte *common law* õiguskaitsevahendit, et saada tagasi ettevõtte tulumaksu, mis on sisse nõutud EL õigust rikkudes.

4 Esimest õiguskaitsevahendit tunnustas House of Lords oma 20. juuli 1992. aasta otsuses *Woolwich Equitable Building Society vs. Inland Revenue Commissioners* ([1993] AC 70) ja see kujutab endast õigusvastaselt sisse nõutud maksu tagastamise nõuet (edaspidi „kohtuasjast Woolwich tulenev nõue”).

5 Vastavalt 1980. aasta aegumisseaduse (Limitation Act 1980; edaspidi „1980. aasta seadus”) artiklile 5 on sellise nõude aegumistähtaeg kuus aastat alates nõude aluse tekkimisest.

6 Teine õiguskaitsevahend, mida on tunnustanud House of Lords oma 29. oktoobri 1998. aasta otsuses kohtuasjas *Kleinwort Benson vs. Lincoln City Council* ([1999], 2 AC 349) võimaldab õigusnormi rikkumise tõttu makstud summade tagastamist (edaspidi „kohtuasjast Kleinwort Benson tulenev nõue”).

7 1980. aasta seaduse artikli 32 lõike 1 alapunkti c kohaselt on seda liiki nõuete aegumistähtaeg kuus aastat alates kuupäevast, mil asjaomane isik rikkumise avastas või mil ta oleks selle võinud mõistliku hoolsuse korral avastada.

8 Alates 1990?ndate lõpust on teatavaid õigusnorme, mis käsitlevad Ühendkuningriigi residendist äriühingute maksustamist, vaidlustatud seoses nende kooskõlaga asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumisega.

9 Euroopa Kohtule on esitatud eelotsusetaotlus, mille kohta on viimane teinud 8. märtsil 2001. otsuse liidetud kohtuasjades C?397/98 ja C?410/98: *Metallgesellschaft jt, EKL I?1727*). Selles otsuses leidis Euroopa Kohus, et Ühendkuningriigis aastatel 1973–1999 kohaldatud ettevõtte tulumaksu avansilise makse (*advance corporation tax*, edaspidi „ACT”) teatavad aspektid on nimetatud vabadustega vastuolus.

10 Samu maksusätteid käsitlevates hilisemates menetlustes on High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division oma 18. juuli 2003. aasta otsuses *Deutsche Morgan Grenfell vs. Inland Revenue Commissioners* ([2003] 4 All ER 645) esmakordselt tunnistanud, et kohtuasjast Kleinwort Benson tulenevale nõudele võib tugineda selleks, et saada tagasi õigusnormi rikkumise tõttu tasutud maks. Kuni nimetatud kuupäevani ei olnud selline õiguskaitsevahend maksuhalduri vastu suunatud menetluses lubatud.

11 High Court nimelt leidis, et sellisele õiguskaitsevahendile kohaldatav aegumistähtaeg oli sama, mis oli ette nähtud 1980. aasta seaduse artikli 32 lõike 1 alapunktis c, ehk kuus aastat alates kuupäevast, mil asjaomane isik rikkumise avastas või mil ta oleks võinud selle mõistliku

hoolsuse korral avastada.

12 Ühendkuningriigi valitsus tegi 8. septembril 2003 teatavaks seadusandliku ettepaneku, mis puudutab maksude tagastamist juhul, kui need on tasutud õigusnormi rikkumise tõttu. Ettepanek päädis 24. juunil 2004 vastu võetud 2004. aasta rahandusseaduse artikliga 320 (Finance Act 2004, edaspidi „artikkel 320”).

13 Nimetatud artikkel 320 sätestab:

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

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

14 Court of Appeal (England & Wales) tühistas 4. veebruari 2005. aasta otsusega eespool viidatud High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division otsuse kohtuasjas Deutsche Morgan Grenfell vs. Inland Revenue Commissioners. Seda otsust muutis omakorda House of Lords 25. oktoobril 2006. Sellega ennistas viimane High Courti tehtud otsuse ja kinnitas, et alusetult tasutud maksu tagasisaamiseks võisid maksumaksjad tugineda nii kohtuasjast Woolwich tulenevale nõude alusele, mis põhineb alusetult nõutud maksu tasumisel kuue aasta jooksul alates maksu tasumise kuupäevast või kohtuasjast Kleinwort Benson tulenevale nõude alusele, mis põhineb õigusnormi rikkumisel ja mille puhul kehtis aegumistähtaeg kuus aastat alates kuupäevast, mil hageja rikkumise avastas või oleks võinud selle piisava hoolsuse korral avastada.

15 Ühendkuningriigi valitsus palus pärast House of Lordsi eespool viidatud 25. oktoobri 2006. aasta otsust Euroopa Kohtul uuesti avada menetlus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation (EKL 2006, lk I-11753), milles tehti otsus 12. detsembril 2006, et piirata selle otsuse ajalist mõju. Euroopa Kohus jättis 6. detsembril 2006 selle taotluse rahuldamata.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

16 Eelotsusetaotlus kuulub ühishagi juurde, mille Test Claimants esitas Ühendkuningriigi kohtutele. See esitati pärast kahte eelmist taotlust, mille kohta tehti eespool viidatud 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, ja 13. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-35/11: Test Claimants in the FII Group Litigation, mis puudutavad võimalust, et ELT lepingusse kirjutatud põhivabadustega, eelkõige ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisvabadusega ja ELTL artiklis 63 sätestatud kapitali vaba liikumisega ei ole kooskõlas selline dividendide maksustamine, mille maksavad Ühendkuningriigis asutatud emaettevõtjatele tütarettevõtjad, kes ei asu selles liikmesriigis.

17 Supreme Court of the United Kingdomi valitud kohtuasjad, kui käesoleva eelotsusetaotluse huvides peamised kohtuasjas, puudutavad alusetult makstud ACT tagastamise taotlusi, mille on esitanud äriühingute kontserni Aegis liikmed (edaspidi „Aegis”). Need puudutavad tagastustaotlust, mis esitati rohkem kui kuus aastat enne Aegise hagiavaldust.

18 Pärast eespool viidatud kohtuotsust Metallgesellschaft jt ja eespool viidatud High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisioni otsust Deutsche Morgan Grenfell vs. Inland Revenue Commissioners, esitas Aegis 8. septembril 2003 tagastustaotluse kohtuasjast Kleinwort Benson tuleneva nõude põhjal, et saada tagasi aastatel 1973–1999 alusetult tasutud ACT.

19 1980. aasta seaduse artikli 32 lõike 1 alapunkti c kohaselt hakkas sellele nõudele kohaldatav aegumistähtaeg kulgema makse aluseks oleva õigusnormi rikkumise avastamise

hetkest, milleks on antud asjas eespool viidatud kohtuotsuse Metallgesellschaft jt kuulutamise kuupäev, s.o 8. märts 2001.

20 Artikli 320 tulemusel välistati 1980. aasta seaduse artikli 32 lõike 1 punktis c sätestatud pikema aegumistähtaja kohaldamine menetlustes, mis puudutavad õigusnormi rikkumise tõttu makstud summade tagasisaamist, kui nõue on esitatud Commissionersi pädevusse kuuluvas maksuküsimuses. See artikkel, mis võeti vastu 24. juunil 2004, jõustus tagasiulatuvalt 8. septembril 2003, mis vastab nimetatud artikli vastuvõtmise ettepaneku avaldamise kuupäevale ja Aegise nõude esitamise kuupäevale.

21 Oma kaebuses eelotsusetaotluse esitanud kohtule väitis Aegis sisuliselt seda, et Euroopa Kohtu 11. juuli 2002. aasta otsusest kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer vs. Commissioners of Customs & Excise (EKL 2002, lk I-6325) tuleneb, et artikkel 320 on vastuolus EL õiguses sätestatud tõhususe, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega.

22 Aegise sõnul seisneb nende põhimõtete rikkumine asjaolus, et kohtuasjast Kleinwort Benson tuleneva nõude aegumistähtaja tagasiulatuva kohaldamise välistamine, mis on ette nähtud artikliga 320, nõudele, mis põhineb Commissionersi pädevusse kuuluva maksuküsimusega seotud õigusnormi rikkumisel, jättis ta ilma võimalusest esitada nõue, mida oleks muul juhul saanud õiguspäraselt esitada ettenähtud tähtaja jooksul, tehes seega EL õigusest tulenevate õiguste kasutamise üleliia raskeks või võimatuks.

23 Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs väitsid sisuliselt seda, et liidu õigus nõuab üksnes ühe tõhusa õiguskaitsevahendi olemasolu, et tugineda liidu õigusest tulenevatele õigustele. See tingimus oleks kohtuasjast Woolwich tuleneva nõude puhul täidetud. Arvestades asjaolu, et selline tõhus õiguskaitsevahend on ja jääb kättesaadavaks, ei ole oluline, et artikliga 320 tühistati alternatiivse siseriikliku õiguskaitsevahendi aegumistähtaja pikendamine, nõnda et see oleks sama pikk kui kohtuasjast Woolwich tuleneva nõude aegumistähtaeg.

24 Kuna Supreme Court of the United Kingdomil tekkis kahtlus, kas artikkel 320 on liidu õigusega kooskõlas, otsustas ta 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 tagasiulatuvalt pikemat aegumistähtaega alates uue õigusakti avaliku teatavastegemise hetkest?

2. Kas esimese küsimuse vastust mõjutab asjaolu, et ajal, kui maksumaksja esitas oma taotluse, kasutades pikema aegumistähtajaga nõude alust, oli võimalust kasutada seda nõude alust siseriikliku õiguse alusel tunnustatud i) alles hiljuti ja ii) madalama astme kohtus ning kõrgeima astme kohus kiitis selle lõplikult heaks alles hiljem?”

## **Eelotsuse küsimuste analüüs**

### *Esimene küsimus*

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega sisuliselt seda, kas olukorras, kus maksumaksjad võivad vastavalt siseriiklikule õigusele valida kahe õiguskaitsevahendi vahel seoses selliste alusetult tasutud maksude tagastamisega, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes, kohaldatakse ühele pikemat aegumistähtaega, on tõhususe, õiguskindluse ja

õiguspärase ootuse põhimõtetega vastuolus see, kui siseriiklikud õigusnormid lühendavad seda aegumistähtaega etteteatamata ja tagasiulatuvalt.

26 Selle kohta leiab Ühendkuningriigi valitsus, et liidu õiguse kohaselt ei ole nõutav, et täiendavad õiguskaitsevahendid, mis on siseriiklikus õiguses ette nähtud enamakstud maksu tagastamiseks, peavad eraldi võetuna vastama tõhususe põhimõttele. Nimelt põhimõtted, mis tulenevad eespool viidatud kohtuotsusest Marks & Spencer, ei ole põhikohtuasjas kohaldatavad. Kohtuasjast Kleinwort Benson tuleneva nõude, mis põhineb maksuküsimusega seotud õigusnormi rikkumisel, aegumistähtaaja kohaldamise välistamine ei mõjuta millegagi kohtuasjast Woolwich tulenevale nõudele kohaldatavat aegumistähtaega, mis iseenesest vastab tõhususe põhimõttele ja millele Aegisel oleks olnud katkematu õigus tugineda, et saada tagasi maksud, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes.

27 Ühendkuningriigi valitsus lisab, et võimalus saada tagasi maksud, mis on sisse nõutud õigusnormi rikkudes, oli kindel alles eespool viidatud House of Lordsi 25. oktoobri 2006. aasta otsust, s.o pärast seda, kui Aegis oli esitanud oma nõude. Sellisel juhul ei saa mõistlikult arukad isikud eeldada, et nad saavad enamakstud maksud tagasi tuginedes kohtuasjast Kleinwort Benson tulenevale nõudele kohaldatavale pikemale aegumistähtajale. Õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid ei ole seega rikutud.

28 Komisjon leiab seevastu, et põhikohtuasi ja eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer aluseks olnud vaidlus on väga sarnased. Ta leiab, et isegi kui kohtuasjast Woolwich tuleneva nõude alus kujutab endast iseenesest tõhusat õiguskaitsevahendit, ei tähenda see, et kohtuasjast Kleinwort Benson tuleneva nõude võiks ära kaotada ette teatamata ja tagasiulatuvalt.

29 Komisjon on seisukohal, et isegi kui põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal võis kohtuotsusest Kleinwort Benson tuleneva nõude kohaldamine maksuasjades olla teatud määral arutlusel, oli maksumaksjate jaoks mõistlik asuda seisukohale, et selle nõude ulatus õigusnormi rikkumise korral oli üldine ja seetõttu kohaldatav ka maksuasjades. Seega on komisjoni arvates artikkel 320 vastuolus nii tõhususe põhimõttega kui ka õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõttega. Nende põhimõtete järgimiseks oleks tulnud määrata mõistlik tähtaeg artikli 320 ettepaneku avaldamise ja selle jõustumise vahel, et võimalikel taotlejatel oleks olnud võimalik oma õigusi kaitsta.

#### Tõhususe põhimõte

30 Selles osas tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleneb sellise maksu tagasisaamise õigus, mille liikmesriik on sisse nõudnud liidu õigusnorme rikkudes, liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest ja täiendab neid õigusi, nii nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus. Liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksu tagasi maksma (19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-591/10: Littlewoods Retail jt, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Alusetult sisse nõutud siseriiklike maksude tagastamise valdkonda reguleerivate liidu õigusnormide puudumisel tuleb liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte alusel iga liikmesriigi siseriiklikus õiguskorras määrata pädevad kohtud ja kehtestada menetlusnormid nende kohtuasjade läbivaatamiseks, mille eesmärk on tagada nende õiguste kaitse, mis tulenevad üksikisikutele liidu õigusest. Liikmesriigid vastutavad samas selle eest, et nende õiguste tegelik kaitse oleks igal üksikjuhtumil tagatud (vt 27. juuni 2013. aasta otsus kohtuasjas C-93/12: Agroconsulting?04, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Menetlusnormid, mis on kehtestatud nende kohtuasjade läbivaatamiseks, mille eesmärk on tagada isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse, ei tohi olla ebasoodsamad kui

samalaadsete siseriiklike õiguskaitsevahendite puhul (võrdväärseuse põhimõte) ja need ei tohi muuta liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt eelkõige 18. märtsi 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?317/08–C?320/08: Alassini jt, EKL 2010, lk I?2213, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika, ning eespool viidatud kohtuotsus Agrokonsulting?04, punkt 36).

33 Seoses viimase põhimõttega on Euroopa Kohus tunnistanud liidu õigusega kooskõlas olevaks selle, kui nii huvitatud isiku kui ka asjaomast haldusorganit kaitsva õiguskindluse huvides määratakse õiguskaitsevahendi kasutamise osas kindlaks mõistlik õigust lõpetav tähtaeg. Sellised tähtajad ei muuda liidu õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks. Sellegipoolest saab selline tähtaeg tagada õiguskindluse vaid siis, kui see on varem kindlaks määratud (eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punktid 35 ja 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Alusetult sisse nõutud siseriiklike maksude tagastamise valdkonnas on Euroopa Kohus oma varasemates otsustes juba leidnud, et siseriiklik aegumistähtaeg kolm aastat, mis kulgeb alates vaidlustatud makse kuupäevast, tundub mõistlik (vt 17. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C?228/96: Aprile, EKL 1998, lk I?7141, punkt 19, ja 24. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C?255/00: Grundig Italiana, EKL lk I?8003, punkt 34). Nii tundub tähtaeg kuus aastat, nagu seda kohaldati kohtuasjast Woolwich tulenevale nõudele, mis hakkas kulgema alusetult sisse nõutud maksude tasumisest, iseenesest mõistlik.

35 Ka tõhususe põhimõte täielikult ei keela nõude esitamiseks uue tähtaja kohaldamist, mis on lühem ja võib teatud juhtudel olla maksumaksjate jaoks piiravam kui varem kehtinud tähtaeg, kuna selline kohaldamine puudutab liidu õigusega vastuolus olevate alusetult sisse nõutud siseriiklike maksude tagastamise nõudeid, mida ei ole veel esitatud uue tähtaja jõustumise hetkel, kuid mis puudutavad summasid, mis maksti varasema tähtaja kehtivuse ajal (eespool viidatud kohtuotsus Grundig Italiana, punkt 35).

36 Võttes arvesse, et alusetult sisse nõutud siseriiklike maksude tagastamise korda reguleerib siseriiklik õigus, kuulub küsimus sellise korra tagasiulatuva kohaldamise võimalusest samuti siseriikliku õiguse kohaldamisalasse, kui võimalik tagasiulatuv kohaldamine ei sea ohtu tõhususe põhimõtet (eespool viidatud kohtuotsus Grundig Italiana, punkt 36).

37 Sellegipoolest, Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 38, et kuigi tõhususe põhimõttega ei ole vastuolus see, kui siseriiklikud õigusnormid lühendavad tähtaega, mille vältel võib esitada taotluse selliste summade tagasisaamiseks, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes, on selle tingimuseks, et mitte üksnes uus kehtestatud tähtaeg ei pea olema mõistlik, vaid et ka uued õigusnormid sisaldaksid üleminekukorda, mis võimaldab anda isikutele pärast nende vastuvõtmist piisava tähtaja esitamaks tagastustaotlusi, mille esitamise õigus oli ka varem kehtinud õigusnormide alusel. Selline üleminekukord on vajalik, kuna nendele taotlustele lühema aegumistähtaja kohaldamine võrreldes varem kehtinutega jätkaks teatavad isikud tagasiulatuvalt ilma tagasisaamise õigusest või jätkaks neile liiga lühikese tähtaja oma nõuete esitamiseks.

38 Sellest tuleneb, et tõhususe põhimõttega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis tagasiulatuvalt ja üleminekukorda kohaldamata lühendavad tähtaega, mille vältel saab taotleda tagasi summasid, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 47).

39 Asjaolu, et eespool viidatud kohtuotsuse aluseks olnud asjas oli maksmaksjal kõigest üks õiguskaitselahendus, sellal kui põhikohtuasjas on maksmaksjal neid kaks, ei saa viia eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud asjaoludel teistsuguse tulemuseni.

40 Antud asjas tuleb analüüsida maksumaksjatele nende siseriikliku õiguse alusel antud õigusi enne kõnealuse seadusandliku muudatuse vastuvõtmist, ja sellise muudatuse mõju tagasisaamise õiguse kasutamisele nagu selle on neile ette näinud liidu õigus.

41 Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest nähtub, et kuni artikli 320 vastuvõtmiseni oli maksumaksjatel võimalus esitada alusetult tasutud maksude tagastamiseks nõuded, mis põhinevad õigusnormi rikkumisel, kohtuasjast Kleinwort Benson tuleneva nõude alusel kuue aasta jooksul alates nimetatud maksu tasumise aluseks oleva õigusnormi rikkumise avastamisest. Mainitud artikli vastuvõtmise tagajärjel jäeti nad sellest võimalusest tagasiulatuvalt ja üleminekukorda kohaldamata ilma, kuna see artikkel näeb ette, et õigusnormi rikkumisel põhineva nõude esitamiseks mõeldud pikemat tähtaega enam ei kohaldata, kui tegu on Commissionersi pädevusse kuuluva maksuküsimusega seotud õigusnormi rikkumisega. Nende alusetult makstud summade tagasisaamise taotlusi võis esitada vaid aastate 1997–1999 kohta.

42 Niisiis ei ole tõhususe põhimõttega vastuolus see, kui siseriiklikud õigusnormid lühendavad tähtaega, mille vältel võib taotleda alusetult makstud summade tagasisaamist ning selleks, et tähtaeg kuus aastat, mis kulgeb alates alusetult sisse nõutud maksude tasumise kuupäevast, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 34, tunduks mõistlik, on lisaks vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 37 meenutatud kohtupraktika kohaselt vaja, et uued õigusnormid näeks ette üleminekukorra, mis võimaldab anda maksumaksjatele piisava tähtaja pärast mainitud õigusnormide vastuvõtmist, et neil oleks võimalik esitada tagastusetaotlusi, mille esitamise õigus oli ka varem kehtinud õigusnormide alusel.

43 Siseriiklikud õigusnormid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mille tõttu lühendati ajavahemikku, mil võis esitada alusetult makstud summade tagasisaamise taotlusi, kuuest aastast, alates alusetult sisse nõutud maksu tasumise aluseks oleva õigusnormi rikkumise avastamisest, kuue aastani alates selle maksu tasumise kuupäevast, nähes ette, et see kohaldub viivitamatult kõikidele taotlustele, mis on esitatud pärast nende õigusnormide vastuvõtmist ja taotlustele, mis on esitatud viimati nimetatud kuupäeva ja varasema kuupäeva vahel, mis vastab antud juhul kuupäevale, mil avaldati õigusnormide vastuvõtmise ettepanek, mis on muu hulgas nende õigusnormide jõustumise kuupäev, ei vasta üleminekukorra tingimusele. Sellised õigusnormid muudaks praktikas võimatuks alusetult tasutud maksude tagasisaamise õiguse kasutamise, mis oli maksumaksjatel varem. Järelikult tuleb selliseid siseriiklikke õigusnorme nagu on kõne all põhikohtuasjas, pidada tõhususe põhimõttega kokkusobimatuks.

#### Õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõte

44 Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuab õiguskindluse põhimõte, millega kaasneb ka õiguspärase ootuse põhimõte, et õigusnormid, mis toovad isikutele kaasa ebasoodsaid tagajärgi, oleks kindlaks määratud ja et selle kohaldamine oleks isikutele ette nähtav (vt eelkõige 7. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-17/03: VEMW jt, EKL 2005, lk I-4983, punkt 80). Nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 33 on meenutatud, peab aegumistähtaeg olema kindlaks määratud varem, et tagada õiguskindlus.

45 Euroopa Kohus on lisaks leidnud, et õiguspärase ootuse põhimõttega on vastuolus see, kui siseriikliku seaduse muudatus jätab maksumaksja tagasiulatuvalt ilma enne nimetatud muudatust tal olnud õigusest saada tagasi maksud, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 46).

46 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 41, oli maksumaksjatel antud juhul enne artikli 320 vastuvõtmist alusetult tasutud maksude tagasisaamise taotlemiseks õigus tugineda siseriiklikes kohtutes kohtuasjast Kleinwort Benson tulenevale nõude alusele ning nad võisid eeldada, et küsimuse nende nõuete põhjendatuse üle lahendab siseriiklik kohus.

47 Artikli 320 vastuvõtmise tulemusel jäeti nad sellest õigusest tagasiulatuvalt ja üleminekukorda kohaldamata ilma. See säte tõi kaasa muudatuse, mis mõjutas negatiivselt nende olukorda, ilma et neil oleks olnud võimalus selleks valmistuda.

48 Sellest tuleneb, et nimetatud seadusandlik muudatus rikub õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid.

49 Arvestades eelnevaid kaalutlusi tuleb esitatud küsimusele vastata, et kui olukorras, kus maksumaksjad võivad vastavalt siseriiklikule õigusele valida kahe õiguskaitsevahendi vahel seoses selliste alusetult tasutud maksude tagastamisega, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes, kohaldatakse ühele pikemat aegumistähtaega, on tõhususe, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega vastuolus see, kui siseriiklikud õigusnormid lühendavad seda aegumistähtaega etteteatamata ja tagasiulatuvalt.

#### *Teine eelotsuse küsimus*

50 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teise küsimusega sisuliselt seda, kas asjaolu, et ajal, mil maksumaksja esitas oma nõude, oli madalama astme kohus tunnustanud võimalust kasutada pikemat aegumistähtaega pakkuvat õiguskaitsevahendit alles äsja ning see jõustus lõplikult alles kõrgema astme kohtu hilisema otsusega, mõjutab kuidagi esimesele küsimusele antavat vastust.

51 Tuleb märkida, et sellised asjaolud ei puutu asjasse. Nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal, on oluline see, et maksumaksjatel oli siseriikliku õiguse kohaselt õigus esitada nõue alusetult makstu tagasisaamiseks sellise õiguskaitsevahendi alusel.

52 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et asjaolu, et ajal, mil maksumaksja esitas oma nõude, oli madalama astme kohus tunnustanud võimalust kasutada pikemat aegumistähtaega pakkuvat õiguskaitsevahendit alles äsja ning see jõustus lõplikult alles kõrgema astme kohtu hilisema otsusega, ei mõjuta kuidagi esimesele küsimusele antavat vastust.

#### **Kohtukulud**

53 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulused, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

**1. Kui olukorras, kus maksumaksjad võivad vastavalt siseriiklikule õigusele valida kahe õiguskaitsevahendi vahel seoses selliste alusetult tasutud maksude tagastamisega, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes, kohaldatakse ühele pikemat aegumistähtaega, on tõhususe, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega vastuolus see, kui siseriiklikud õigusnormid lühendavad seda aegumistähtaega etteteatamata ja**



**tagasiulatuvalt.**

**2. Asjaolu, et ajal, mil maksumaksja esitas oma nõude, oli madalama astme kohus tunnustanud võimalust kasutada pikemat aegumistähtaega pakkuvat õiguskaitselahendit alles äsja ning see jõustus lõplikult alles kõrgema astme kohtu hilisema otsusega, ei mõjuta kuidagi esimesele küsimusele antavat vastust.**

Allkirjad

\*Kohtumenetluse keel: inglise.