KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 10. juunil 2010[1]

I. Sissejuhatus

1. Komisjon heidab ette, et Poola ei ole nõuetekohaselt üle võtnud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi[2] (edaspidi „direktiiv 2006/112"). Konkreetselt on küsimus Poolas väikelaste rõivastele, rõivamanustele ja lastejalatsitele kohaldatavas 7%-lises käibemaksumääras. Komisjoni arvates rikub Poola kõnealuse vähendatud maksumäära kohaldamisega direktiivi 2006/112 artiklit 98 koosmõjus III lisaga. Poola ei eita vähendatud maksumäära kohaldamist, kuid tema hinnangul on see õigustatud nii sotsiaalpoliitilistel põhjustel kui ka direktiivi 2006/112 artikli 115 alusel.

2. Kohtuvaidluse lahendamiseks on otsustav eelkõige direktiivi 2006/112 artikli 115 vahepealne kohaldatavus Poolale. Direktiivi 2006/112 artikkel 115 lubab liikmesriikidel, kes 1. jaanuaril 1991 kohaldasid vähendatud maksumäära mh lasterõivaste ja lastejalatsite suhtes, selle määra kohaldamist jätkata. Direktiivi 2006/112 artiklis 115 nimetatud ajal ja ka asjaomase varasema sätte lisamisel kuuendasse direktiivi[3] ei olnud Poola siiski veel Euroopa Ühenduse liikmesriik. Seega on küsitav, kas Poola võib kõnealusele sättele sellegipoolest tugineda ja 1. jaanuaril 1991 kehtinud erikorra kohaldamist jätkata või on määravad üksnes direktiivi 2006/112 artikkel 98 koosmõjus III lisaga ning sama direktiivi artikkel 128 ja ühinemisaktis sätestatud kord.

1 – Algkeel: saksa.

2 – ELT L 347, lk 1.

3 – Enne seda sisaldus säte nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) – muudetud nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiviga 92/77/EMÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (käibemaksumäärade ühtlustamine) (EÜT L 316, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 202) – (edaspidi „kuues direktiiv") artikli 28 lõike 2 punktis d.

II. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

1. 2003. aasta ühinemisakt

3. 2003. aasta ühinemisakti [4] artikkel 24 sätestab:

„Käesoleva akti V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII ja XIV lisas loetletud meetmeid kohaldatakse uute liikmesriikide suhtes vastavalt neis lisades sätestatud tingimustele."

4. Ühinemisakti XII lisas on loetletud Poolat puudutavad ühenduse õigusaktid. Kõnealuse lisa 9. peatüki „Maksustamine" punktis 1 on kuulutatud kohaldatavaks ühist käibemaksusüsteemi reguleeriv kord:

„31977 L 0388: kuues nõukogu direktiiv 77/388/EMÜ, 17. mai 1977, liikmesriikide kumuleeruvat käibemaksu käsitlevate õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, 13.6.1977, lk 1); viimati muudetud järgmise aktiga:

– 32002 L 0038: nõukogu direktiiv 2002/38/EÜ, 7.5.2002 (EÜT L 128, 15.5.2002, lk 41).

a) Erandina direktiivi 77/388/EMÜ artikli 12 lõike 3 punktist a võib Poola i) kohaldada kuni 31. detsembrini 2007 maksuvabastust koos eelnenud etapis teatavate raamatute ja erialaajakirjade käibelt makstud maksude tagastamisega ning ii) säilitada restoraniteenuste puhul vähemalt 7%-lise vähendatud käibemaksumäära kuni 31. detsembrini 2007 või kuni direktiivi artiklis 28l osutatud üleminekuperioodi lõpuni, olenevalt sellest, kumb kuupäev on varasem.

b) Erandina direktiivi 77/388/EMÜ artikli 12 lõike 3 punktist a võib Poola säili-

4 – Akt Tšehhi Vabariigi, Eesti Vabariigi, Küprose Vabariigi, Läti Vabariigi, Leedu Vabariigi, Ungari Vabariigi, Malta Vabariigi, Poola Vabariigi, Sloveenia Vabariigi ja Slovaki Vabariigi ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta (ELT L 236, lk 33).

tada i) kuni 30. aprillini 2008 vähemalt 3%-lise vähendatud käibemaksumäära toiduainetelt (kaasa arvatud joogid, kuid välja arvatud alkohoolsed joogid) ja loomasöödalt, toiduainete ja sööda valmistamiseks tavaliselt kasutatavatelt elusloomadelt, seemnetelt, taimedelt ja koostisainetelt ning tavaliselt põllumajandustootmiseks kasutatavate kaupade ja teenuste käibelt, millele on osutatud direktiivi H lisa punktides 1 ja 10, välja arvatud kapitalikaubad nagu masinad ja ehitised, ning ii) kuni 31. detsembrini 2007 vähemalt 7%-lise vähendatud käibemaksumäära elamute ehituse, remondi ja ümberehitusega seotud teenustelt, mida ei ole osutatud sotsiaalpoliitika osana, välja arvatud ehitusmaterjalid, ning direktiivi artikli 4 lõike 3 punktis a osutatud elamute või elamuosade võõrandamisel enne esmast kasutuselevõttu.

direktiivi artikli 28 lõikes 4 ettenähtud tingimus või kuni mõni praegustest liikmesriikidest samasugust vabastust kohaldab, olenevalt sellest, kumb kuupäev on varasem."

2. Direktiiv 2006/112

5. Direktiivi 2006/112 artikkel 96 sätestab:

„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul."

6. Direktiivi 2006/112 artikli 97 lõige 1 sätestab, et alates 1. jaanuarist 2006 kuni 31. detsembrini 2010 ei või harilik maksumäär olla madalam kui 15 protsenti..

7. Direktiivi 2006/112 artikli 98 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

c) Direktiivi 77/388/EMÜ artikli 28 lõike 3 punkti b kohaldamisel võib Poola säilitada käibemaksuvabastuse ka direktiivi F lisa punktis 17 osutatud rahvusvahelise reisijateveo puhul seni, kui on täidetud

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära."

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

[...]"

8. Direktiivi 2006/112 artikli 99 lõike 1 kohaselt määratakse vähendatud maksumäärad kindlaks teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning see ei või olla madalam kui 5 protsenti.

9. Direktiivi 2006/112 VIII jaotise 4. peatükk (artiklid 109–122) sätestab tingimused, mille puhul võivad liikmesriigid kuni ühenduse tasandil lõpliku käibemaksukorra kehtestamiseni kohaldada erandina üldisest korrast maksuvabastusi koos sisendkäibemaksu mahaarvamisega või vähendatud maksumäärasid.

10. Direktiivi 2006/112 artikli 114 lõige 1 näeb sellega seoses ette järgmist:

„1. Liikmesriigid, kes olid 1. jaanuaril 1993 kohustatud suurendama 1. jaanuaril 1991 kehtinud harilikku maksumäära rohkem kui 2 protsendi võrra, võivad kohaldada [...] vähendatud maksumäära III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes."

Esimeses lõigus nimetatud liikmesriigid võivad sellist määra kohaldada ka [...] lasterõivaste ja lastejalatsite ning eluaseme suhtes."

11. Direktiivi 2006/112 artikkel 115 sätestab:

„Liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1991 kohaldasid vähendatud maksumäära [...] lasterõivaste ja lastejalatsite ning eluaseme suhtes, võivad kõnealuste kaubatarnete ja osutatud teenuste suhtes selle määra kohaldamist jätkata."

12. Direktiivi 2006/112 artikkel 115 võtab sõna-sõnalt üle kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti d nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivi 92/77/EMÜ redaktsioonis. [5]

13. VIII jaotise 5. peatükk „Ajutised sätted" sisaldab artiklites 123–130 sätteid, mis annavad teatavatele liikmesriikidele, kes ühinesid Euroopa Liiduga 1. mail 2004, õiguse kohaldada teatavatele kaubatarnetele maksuvabastust koos sisendkäibemaksu mahaarvamisega ning õiguse kohaldada teatud kaupadele vähendatud maksumäära.

5 – Viidatud eespool 3. joonealuses märkuses.

14. Ühinemisakti sätetest tulenevalt sätestab direktiivi 2006/112 artikkel 128 Poola puhul järgmise erikorra:

„1. Poola võib kohaldada maksuvabastust koos eelmises etapis tasutud käibemaksu mahaarvamisega teatud raamatute ja erialaperioodika tarnete suhtes kuni 31. detsembrini 2007.

2. Poola võib jätkata restoraniteenuste suhtes vähemalt 7protsendise vähendatud maksumäära kohaldamist kuni 31. detsembrini 2007 või kuni artiklis 402 sätestatud lõpliku korra kehtestamiseni, olenevalt sellest, kumb kuupäev on varasem.

3. Poola võib jätkata III lisa punktis 1 nimetatud toiduainete tarnete suhtes vähemalt 3protsendise vähendatud maksumäära kohaldamist kuni 30. aprillini 2008.

4. Poola võib jätkata tavaliselt põllumajandustootmiseks kasutatavate kaubatarnete ja teenuste suhtes, välja arvatud III lisa punktis 11 sätestatud tootmisvahendid, nagu masinad ja ehitised, vähemalt 3protsendise vähendatud maksumäära kohaldamist kuni 30. aprillini 2008.

5. Poola võib jätkata elamute ehituse, remondi ja ümberehitusega seotud teenuste suhtes, mida ei ole osutatud sotsiaalpoliitika osana, välja arvatud ehitusmaterjalid, ning artikli 12 lõike 1 punktis a sätestatud elamute või elamuosade enne esmast kasutuselevõttu võõrandamise suhtes vähemalt 7protsendise vähendatud maksumäära kohaldamist kuni 31. detsembrini 2007."

B. *Siseriiklik õigus*

15. 11. märtsil 2004 vastu võetud Poola käibemaksuseaduse (edaspidi „Poola käibemaksuseadus") artikli 41 kohaselt on harilik käibemaksumäär 22%, millest saab aga teha erandeid. Sellest tulenevalt näeb Poola käibemaksuseaduse artikli 41 lõige 2 ette III lisas nimetatud kaupade ja teenuste suhtes 7%-lise vähendatud käibemaksumäära.

16. Poola käibemaksuseaduse III lisa rubriigis 45 on nimetatud väikelaste rõivad ja rõivamanused, rubriigis 47 lastejalatsid.

III. Kohtueelne menetlus ja poolte nõuded

17. Komisjon saatis Poola Vabariigile 23. märtsil 2007 märgukirja. Selles heitis

komisjon ette, et eirates direktiivi 2006/112 artiklit 98 koosmõjus sama direktiivi III lisaga, kohaldab Poola väikelaste rõivastele ja rõivamanustele ning lastejalatsitele vähendatud maksumäära.

18. Poola saatis märgukirjale 22. mail 2007 vastuse, milles esitas nimetatud olukorra suhtes oma seisukoha. Kuna Poola Vabariigi kaitseargumendid ei olnud komisjoni jaoks veenvad, saatis komisjon Poolale 1. veebruaril 2008 põhjendatud arvamuse, milles ta andis Poolale ühenduse õiguse nõuete järgimiseks kahekuulise tähtaja.

19. Poola vastas 31. märtsi 2008. aasta kirjaga. Komisjon jäi oma seisukoha juurde ja esitas 2. veebruari 2009. aasta hagiavaldusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. veebruaril 2009, hagi, paludes

– tuvastada, et kuna Poola Vabariik kohaldab vastavalt 11. märtsi 2004. aasta seaduse kaupade ja teenuste maksustamise kohta artikli 41 lõikele 2 koosmõjus nimetatud seaduse III lisa rubriikidega 45 ja 47 väikelaste rõivaste ja rõivamanuste ning lastejalatsite tarnete, impordi ja ühendusesisese soetamise suhtes 7%-list vähendatud käibemaksumäära, siis on Poola Vabariik rikkunud kohustusi, mis tulenevad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 98 koosmõjus sama direktiivi III lisaga;

– mõista kohtukulud välja Poola Vabariigilt.

20. Poola palub jätta hagi rahuldamata ja mõista kohtukulud välja komisjonilt.

IV. Õiguslik hinnang

21. Direktiivi 2006/112 artikli 96 kohaselt kohaldavad liikmesriigid harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatava protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.

22. Erandina sellest lubab direktiivi artikkel 98 kohaldada üht või kaht vähendatud maksumäära III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise

suhtes. Vaidlust ei ole selle üle, et väikelaste rõivaste ja rõivamanuste ning lastejalatsite (edaspidi „asjaomased kaubad") tarneid, mille suhtes kohaldab Poola 7%-list vähendatud maksumäära, ei ole III lisa loetelus nimetatud. Järelikult ei anna direktiivi artikkel 98 õigust kohaldada asjaomaste kaupade tarnetele vähendatud maksumäära.

23. Poola tugineb aga direktiivi 2006/112 artiklile 115. Selle kohaselt võivad liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1991 kohaldasid vähendatud maksumäära lasterõivaste ja lastejalatsite ning eluaseme suhtes, selle määra kohaldamist jätkata.

24. Komisjoni arvates ei ole kõnealune säte Poola suhtes kohaldatav. Komisjon viitab sellele, et üleminekusäte lisati algselt direktiiviga 92/77 kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktina b ja see oli adresseeritud vaid nendele riikidele, kes olid direktiivi 92/77 vastuvõtmise ajal juba ühenduse liikmed. Täiendavalt viitab komisjon sellele, et erandsätted on vastuolus direktiivi ühtlustamiseesmärgiga ja seetõttu tuleb neid tõlgendada kitsalt. Hiljem liitunud liikmesriigid võivad tugineda vaid eranditele, mille kohaldamine on ette nähtud ühinemisaktis. 2003. aasta ühinemisakt ei luba Poolal kõrvale kalduda üldisest korrast ja kohaldada asjaomaste kaupade tarnetele vähendatud käibemaksumäära.

25. Poola on seevastu seisukohal, et direktiivi 2006/112 artikli 115 sõnastus ei keela selle kohaldamist Poola suhtes. Kui sätte kohaldatavus Poola suhtes välistataks, tähendaks see Poola diskrimineerimist võrreldes teiste liikmesriikidega. Erandsätte kohaldamine on pealegi õigustatud sotsiaalpoliitilistel põhjustel.

A. *Sätte kohaldatavus Poola suhtes*

26. Ühinemisakti artikkel 24 „Üleminekumeetmed" sätestab: „Käesoleva akti […] XII […] lisas loetletud meetmeid kohaldatakse uute liikmesriikide suhtes vastavalt neis lisades sätestatud tingimustele."

27. XII lisa 9. peatüki „Maksustamine" punktis 1 on mh viidatud kuuendale direktiivile 77/388, mida on viimati muudetud direktiiviga 2002/38/EÜ. See hõlmab ka kõiki ajavahemikul 1977–2002 tehtud direktiivi muudatusi. Punkti 1 alapunktides a–c on loetletud kõik Poola suhtes kehtivad erandid kuuendast direktiivist, nimelt artikli 12 lõike 3 punktist a ja artikli 28 lõike 3 punktist b.

Erandeid kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punktist d ühinemisakt ette ei näe.

28. Eripiirangute ja reservatsioonide puudumise korral võtab ühinev riik üle *kõik acquis communautaire*'ist tulenevad õigused ja kohustused.[6] Seega on sellised erandid nagu kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkt d või direktiivi 2006/112 artikkel 115 ühinenud liikmesriikidele põhimõtteliselt kohaldatavad, kui ühinemisaktis ei ole ette nähtud erikorda. Sellega ei ole asjaomaste kaupade puhul tegemist.

29. Seda ei välista asjaolu, et Poola ei olnud ajal, mil võeti vastu direktiiv 92/77, millega kõnealune säte kõigepealt kehtestati, ühenduse liige. Nimelt on ühinemisaktis sisalduvate ühenduse õigusaktide ülevõtmist ettenägevate sätete eesmärk laiendada enne asjassepuutuva liikmesriigi liitumist vastu võetud õigusaktide kohaldamisala ka sellele liikmesriigile. Teadaolevalt ei ole direktiivi 92/77 ühenduse õigusaktide hulgast, mille Poola on ühendusega liitudes üle võtnud, ka välja jäetud.

30. Näib, et komisjon, tuginedes ühinemisakti artiklile 24 koosmõjus kõnealuse lisa sätetega, on teinud seevastu järelduse, et ülevõetud õigusaktid hõlmavad vaid kuuenda direktiivi üldkorda. Selleks et ülevõetud õigusaktid hõlmaksid ka erikorda, peab erikord sisalduma lisas ja olema nimetatud seal kindlaksmääratud muudetud kujul.

31. Seda tõlgendust ei toeta siiski ei ühinemisakti sätete sõnastus ega ülesehitus. Pigem näevad ühinemisakti XII lisa 9. peatüki „Maksustamine" punkti 1 alapunktid a–c sõnaselgelt ette *erandid* kuuenda direktiivi erandsätetest. Selline lähenemine põhineb eeldusel, et põhimõtteliselt on erandid kohaldatavad ühinevatele riikidele. Seda rõhutab ka XII lisa 9. peatüki punkti 1 alapunkt c, mis sätestab: „[...] *artikli 28* [...] *kohaldamisel* võib Poola säilitada käibemaksuvabastuse [...] rahvusvahelise reisijateveo puhul [...]" [kohtujuristi kursiiv].

32. Kui erandsätted ei oleks seevastu uutele liikmesriikidele algusest peale kohaldatavad, ei tuleks neid ühinemisaktis muuta. Pigem tuleks sel juhul kehtestada ühinevate riikide suhtes täiesti uued erandid.

6 – Samamoodi ka kohtujurist Tesauro oma 7. mai 1991. aasta ettepanekus kohtuasjas C-35/90: komisjon *vs.* Hispaania (EKL 1991, lk I-5073, ettepaneku punkt 6).

33. Ka õiguskindluse põhjustel on keelatud teha ühinemisaktis asjaomaste sätete puudumise põhjal järeldust, et kuuenda direktiivi teatavad sätted, mis sõnastuse järgi on piiramatult kohaldatavad, ei ole kohaldatavad ühinenud liikmesriikidele. Selles osas selguse loomiseks oleks ühinemisaktis lisaks muudetud kujul kehtivatele eranditele pidanud loetlema ka kõik erandid, mis ei ole kohaldatavad ühinenud liikmesriikidele.

34. Oma argumentide toetuseks viitab komisjon lõpuks veel elamute suhtes vähendatud maksumäärasid reguleerivale korrale. Elamute ehituse, remondi ja ümberehitusega seotud teenuste maksustamist Poolas reguleerivad ühinemisakti XII lisa 9. peatüki punkti 1 alapunkt b ja direktiivi 2006/112 artikli 128 lõige 5. Lisaks sellele lubab sama direktiivi artikkel 115 jätkata vähendatud maksumäära kohaldamist elamute suhtes liikmesriikidel, kes kohaldasid kõnealust vähendatud maksumäära 1. jaanuaril 1991. Kui see säte oleks kohaldatav ka hiljem liitunud riikidele, oleks Poolal vähendatud maksumäära kohaldamiseks kahekordne pädevus.

35. See argument mind aga ei veena.

36. Direktiivi 2006/112 artikkel 128 sätestab Poola suhtes erandina artikli 115 üldnormist erinormi, mis kehtib nimetatud üldnormi asemel elamutele vähendatud maksumäära kohaldamise osas. Kui direktiivi 2006/112 artikkel 115 lubab vähendatud maksumäära kohaldada elamutele ajaliselt piiramatult, tingimusel et kõnealust määra kohaldati 1. jaanuaril 1991, siis ühinemisaktis sätestatud erikord, mis võeti üle direktiivi 2006/112 artikliga 128, piirab vähendatud maksumäära kohaldamise esiteks ajaliselt kuni 31. detsembrini 2007. Teiseks muudetakse Poola suhtes direktiivi artiklis 128 sätestatud erandit nii, et see ei sõltu asjaomase vähendatud maksumäära kohaldamisest 1. jaanuaril 1991, vaid on kohaldatav ka hiljem kehtestatud vähendatud maksumääradele.

37. Kuna erinevalt elamutest puudub erikord lasterõivaste ja lastejalatsite tarnete puhul, jääb selles osas muutmatul kujul kehtima direktiivi 2006/112 artiklis 115 sätestatud erand, mis on kohaldatav kõigile liikmesriikidele. Kui lepinguosalised oleksid tahtnud ka selle sätte kohaldatavust Poola suhtes muuta või selle koguni välistada, oleks see tulnud ühinemisaktis vastavalt sätestada.

38. Seega hõlmavad ühenduse õigusaktid, mille Poola ühinemisega üle võttis, ilma mingi kahtluseta ka direktiivi 2006/112 artikli 115 erandsätet.

39. Küsitav on siiski, kas artikli 115 sisust ja eesmärgist tuleneb pidepunkte, mis annavad alust jätta kõnealune säte sellises olukorras nagu Poola olevale riigile sellegipoolest kohaldamata, kuna riik ei olnud 1. jaanuaril 1991 veel ühenduse liikmesriik.

40. Ent nagu Euroopa Kohus märkis kohtuotsuses Optimus-Telecomunicações, on ühinemise korral ühenduse õiguses sätestatud kuupäevale viitamine, välja arvatud kui ühinemisaktis või mõnes teises ühenduse aktis ei ole sätestatud teisiti, siduv ka ühinevale riigile, isegi kui see kuupäev on varasem kui ühinemiskuupäev. [7]

41. Nagu juba märgitud, ei sisalda ühinemisakt ühtegi viidet sellele, et kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkt d (või direktiivi 2006/112 artikkel 115) ei ole kohaldatav ühinevatele riikidele.

42. Ka nimetatud sätete sõnastusest ei tulene midagi muud. Selle kohaselt võivad liikmesriigid, kes kohaldasid vähendatud maksumäära asjaomastele kaupadele juba 1. jaanuaril 1991, selle määra kohaldamist jätkata. Viidatud säte ei nõua, et asjaomane liikmesriik peab olema viidatud kuupäeval 1. jaanuaril 1991 juba liikmesriik, kuigi liikmesriigi sellist ajalist sidumist teatava kuupäevaga direktiivis 2006/112 küll kasutatakse. [8] Sellise ajalise sidumise puudumine räägib selle kasuks, et artikkel 115 on põhimõtteliselt kohaldatav ka Euroopa Liiduga alles hiljem ühinenud liikmesriikidele, kui nad on asjaomast korda kohaldanud viidatud kuupäeval.

43. Puhtalt sõnasõnalisest tõlgendusest lähtudes on säte seega Poola suhtes kohaldatav. Kui ühenduse õigusnormi sõnastus on selge ja kui seda ei saa eri keeleversioonides erinevalt tõlgendada, on sõnasõnaline tõlgendus kindel viide sellele, mis on asjaomase normi õige sisu. [9]

7 – 21. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-366/05: Optimus-Telecomunicações (EKL 2007, lk I-4985, punkt 32).

8 – Vt nt direktiivi 2006/112 artikli 379 lõige 1, mis põhineb akti Austria Vabariigi, Soome Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta XV lisa IX osa punkti 2 alapunktil m (EÜT 1994, C 241, lk 335).

9 – Vt kohtujurist Sharpstoni 25. jaanuari 2007. aasta ettepanek kohtuasjas C-366/05: Optimus-Telecomunicações (EKL 2007, lk I-4985, ettepaneku punkt 45).

44. Tõlgenduse põhjal tehtud senist järeldust, et säte on Poola suhtes kohaldatav, tuleb siiski kontrollida, pidades silmas ka eesmärki, mida taotles direktiiviga ühenduse seadusandja, nimelt ühise käibemaksusüsteemi loomist.

45. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, [10] tuleb kitsalt tõlgendada kuuenda direktiivi neid sätteid, mis näevad ette erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga maksukohustuslase poolt tasu eest tehtud iga kaubatarne või teenuse osutamine.

46. Direktiivi 2006/112 artikkel 115 on seejuures erand, mis kinnistab direktiivi eesmärgile vasturääkiva olukorra, nimelt vähendatud maksumäärade kohaldamise muudele kui direktiividega ette nähtud tehingutele. Seetõttu on küsitav, kas järeldusi, mis Euroopa Kohus tegi kohtuotsuses Optimus-Telecomunicações [11] seoses nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiiviga 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta [12], saab ilma pikemata üle kanda käesolevas asjas kujunenud asjaoludele. Erinevalt käesolevast asjast tuli viidatud kohtuasjas lähtuda teataval ühinemiseelsel viitekuupäeval kehtinud õiguslikust olukorrast, et saavutada direktiivi ühtlustavale eesmärgile lähenev õiguslik olukord.

47. Ka sätte kitsas tõlgendamine ei välista siiski selle kohaldamist Poola suhtes. Direktiiv lähtub etapiti edasiliikumisest, kuna kumuleeruvate käibemaksude ühtlustamine toob endaga kaasa muudatusi liikmesriikide maksustruktuuris ja avaldab märgatavat mõju eelarve, majanduse ja sotsiaalala valdkonnas. [13] Ka teised liikmesriigid võivad praegu kohaldada asjaomastele kaupadele vähendatud maksumäära, nii et olenemata sätte kohaldamisest Poola suhtes, ei ole täieliku ühtlustamise eesmärk vähemasti senini veel saavutatud.

48. Lisaks toetab erandi kohaldamist Poola suhtes ka selle mõte ja eesmärk: hoolimata ühtlustamise jätkumisest, peavad liikmesriikide kodanikud saama endistviisi kasu

10 – Vt 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja 94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229, punkt 34); 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-384/01: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2003, lk I-4395, punkt 28); 1. detsembri 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-394/04 ja C-395/04: Ygeia (EKL 2005, lk I-10373, punktid 15 ja 16) ja 6. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-251/05: Talacre Beach Caravan Sales (EKL 2006, lk I-6269, punkt 23).

11 – Viidatud eespool 7. joonealuses märkuses.

12 – EÜT L 249, lk 25; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11, muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ (EÜT L 156, lk 23; ELT eriväljaanne 09/01, lk 122).

13 – Vt direktiivi 2006/112 põhjendus 6.

teatavatest sotsiaalsetest soodustustest, millega nad on harjunud. Selle ühtlustatud süsteemile iseenesest vasturääkiva olukorra kinnistamine on direktiivis sõnaselgelt lubatud, et vältida sotsiaalset ebavõrdsust.

49. Lasterõivastele ja lastejalatsitele kohaldatava vähendatud maksumäära viivitamatu kaotamine oleks toonud kaasa lastega perede maksukoormuse hüppelise tõusu. Selle vältimiseks lubati liikmesriikidel 1992. aastal säilitada kõnealustele kaubatarnetele vähendatud käibemaksumäär, mida oli sotsiaalpoliitilistel põhjustel kohaldatud juba viitekuupäeval. Poola olukord ühinemise ajal oli võrreldav riikidega, kes olid ühenduse liikmed juba 1992. aastal.

50. See järeldus võib kaasa tuua konkurentsieelise Poola ettevõtjatele, kuna nende tehingutele kehtestatakse maksusoodustusi. Ent selle poolest ei erine nende olukord teiste liikmesriikide maksukohustuslaste olukorrast, kes kohaldasid vähendatud maksumäära juba 1991. aastal. Just erandi kohaldamata jätmine hiljem liitunud riikidele tähendaks kõnealuste riikide ebavõrdset kohtlemist. Nende riikide suhtes kohaldataks rangemaid ühtlustamisnõudeid võrreldes riikidega, kes olid liikmesriigid juba sätte vastuvõtmise ajal.

51. Komisjoni arvates on kõnealune ulatuslikum ühtlustamine uute liikmesriikide puhul õigustatud, kuna hiljem liitunud liikmesriigid võtsid ka *acquis communautaire*'i üle hiljem. Erikorra kohaldamine 2004. aastal ühinenud liikmesriikidele vähendaks saavutatud ühtlustamise taset.

52. Pidades silmas seda, et Poola kohaldas alates 1. jaanuarist 1991 asjaomastele kaupadele vähendatud käibemaksumäära, on Poola siiski samasuguses olukorras nagu tookordsed liikmesriigid, ainuke erinevus seisneb selles, et kõnealune maksustamiskord põhines Poolas algselt üksnes siseriiklikul õigusel, samal ajal kui vanad liikmesriigid võisid asjaomase korra kohaldamist jätkata direktiiviga antud pädevuse alusel. Direktiivi 2006/112 artikli 115 kohaldamine Poola suhtes ei too selles olukorras kaasa ei madalamat ega kõrgemat ühtlustamise taset, vaid säilitab üksnes *status quo*.

53. Direktiiviga lubatud arvukate erandite kaotamine võib olla soovitav. Ometigi peab kaotamine puudutama ühtviisi kõiki

liikmesriike, kes on võimalikku varem kehtestatud korda silmas pidades võrreldavas olukorras.

54. Seega tuleb vahejäreldusena märkida, et direktiivi 2006/112 artikkel 115 annab ka Poolale õiguse jätkata vähendatud maksumäära kohaldamist väikelaste rõivastele, rõivamanustele ja lastejalatsitele, juhul kui Poola kohaldas nimetatud maksumäära 1. jaanuaril 1991.

1. Direktiivi 2006/112 artikli 115 teokoosseis

55. Järelikult tuleb uurida, kas direktiivi 2006/112 artiklis 115 ette nähtud tingimused asjaomastele kaubatarnetele vähendatud maksumäära kohaldamiseks on Poolas reaalselt täidetud.

56. Komisjon ei ole selle küsimuse osas oma hagiavalduses – ka mitte teise võimalusena – seisukohta väljendanud.

57. Poola valitsus märkis vastuses hagiavaldusele, et vastavalt 16. detsembri 1972. aasta käibemaksuseaduse sätetele kohaldati Poolas 1. jaanuaril 1991 lasterõivaste ja lastejalatsite suhtes vähendatud käibemaksumäära. Seejärel 8. jaanuari 1993. aasta seadusega kaupade ja teenuste maksustamise kohta kehtestatud käibemaksusüsteemi alus oli ühenduse käibemaksusüsteem. Kõnealustele sätetele tuginedes kohaldas Poola asjaomastele kaupadele pidevalt 7%-list käibemaksumäära.

58. Komisjon loobus repliigi esitamisest, kuna kostja ei esitanud uusi argumente ja komisjon oli kõiki senini esitatud kaitseargumente juba käsitlenud. Seega on komisjon tunnistanud Poola argumendid vastuvõetavaks. Komisjoni iga hilisem argument tuleks lugeda hiljem esitatud väiteks ja vastavalt kodukorra artikli 42 lõikele 2 tagasi lükata.

59. Euroopa Kohus peab aga Poola valitsuse kaitseargumentide loogilisust kontrollima vajaduse korral ka siis, kui komisjon ei ole argumentidele vastu vaielnud. Selleks et saada sellel eesmärgil lähemat teavet Poolas alates 1. jaanuarist 1991 kehtinud õigusliku olukorra kohta, palus Euroopa Kohus mõlemal poolel esitada oma kirjalikud märkused selle kohta, kas direktiivi 2006/112 artikli 115 kohaldamise tingimused Poolas olid täidetud. Pooled pidid selgitama eeskätt seda, mil määral võis Poolas 1. jaanuaril 1991 kogutud maksu pidada käibemaksuks direktiivi artikli 115 tähenduses ja kas tookord kohaldati

käesolevas asjas huvipakkuvatele kaupadele vähendatud maksumäära.

60. Selgitusi, mille esitasid Poola valitsus ja komisjon Euroopa Kohtu asjaomase palve peale, ei saa pidada kodukorra artikli 42 lõike 2 kohasteks hiljem esitatud väideteks ja seetõttu tuleb neid järgneval Poola kaitseargumentide loogilisuse uurimisel arvesse võtta.

61. Uurida tuleb seega esiteks seda, kas 1. jaanuaril 1991 asjaomastelt kaubatarnetelt kogutud Poola käibemaks oli käibemaks direktiivi 2006/112 tähenduses. Teiseks tuleb selgitada, kas vähendatud maksumäära kohaldati alates viidatud kuupäevast.

B. *Maks kui käibemaks direktiivi tähenduses*

62. Euroopa Kohus on oma praktikas, mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 33 lõiget 1 (nüüd direktiivi 2006/112 artikkel 401), töötanud välja järgmised ühist käibemaksusüsteemi iseloomustavad põhitunnused: [14]

– käibemaksu üldine kohaldamine tehingute suhtes, mille ese on kaubad või teenused;

– maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai;

– selle maksu sissenõudmine igas tootmis- ja turustusetapis, kaasa arvatud jaemüügietapis, olenemata eelnenud tehingute arvust;

– tootmis- ja turustusetapile eelnevates etappides makstud summade mahaarvamine maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvast käibemaksust selliselt, et maksu kohaldatakse üksnes selles etapis lisandunud väärtuse suhtes ja et lõplik maksukoormus lasub lõpptulemusena tarbijal.

63. Kuuenda direktiivi artikli 33 lõige 1 ei välista lisaks käibemaksule sellise siseriikliku maksu kogumist, millel ei ole käibemaksu põhitunnuseid. [15]

14 – 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona (EKL 2006, lk I-9373, punkt 28) ja 11. oktoobri 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-283/06 ja C-312/06: KÖGÁZ jt (EKL 2007, lk I-8463, punkt 37).

15 – Eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Banca popolare di Cremona, punkt 27, ja eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus KÖGÁZ jt, punkt 36.

64. Seda järeldust tuleb aga näha artikli 33 lõike 1 kontekstis. Nimetatud sätte mõte ja eesmärk on välistada konkurentsi moonutamine ja siseturu kahjustamine, mis tekiks juhul, kui ühtlustatud käibemaksu kõrval kogutaks samade tunnustega siseriiklikku maksu, n-ö paralleelset käibemaksu. [16]

65. Seevastu direktiivi 2006/112 artikli 115 kohaldamise puhul sellises olukorras nagu Poola olevale liikmesriigile on oluline vaid see, et lasterõivastelt ja lastejalatsitelt kogutav maks on ühtlustatud käibemaksuga sarnane tarbimismaks ja et selle maksu vähendatud määrast tulenev sotsiaalne soodustus on tarbijale järelikult sama tähtis nagu vähendatud määraga käibemaksu kogumine direktiivi 2006/112 tähenduses.

66. Seega peab tegemist olema asjaomastele kaubatarnetele kohaldatava üldise maksuga, mille summa määratakse proportsionaalselt hinnaga ja mille puhul lasub lõplik maksukoormus tarbijal. Seevastu ei ole otsustava tähtsusega see, kas ja mil viisil tagatakse neutraalne maksustamine eri müügietappidel enne tarnimist lõpptarbijale.

16 – Vt selle kohta eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Banca popolare di Cremona, punktid 21 ja 24, ja eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus KÖGÁZ jt, punktid 29 ja 33.

67. Selles osas tuleneb Poola õiguslikku olukorda käsitlevast teabest, mille sai Euroopa Kohus tema küsimusele antud kirjalikest vastustest ja kohtuistungil esitatud märkustest, et 1. jaanuaril 1991 kogutud käibemaks on üldine maks, mida arvestatakse tehingu väärtuse järgi. Maksu kogumine põhines seejuures kahel seadusel – seadusel riigi osalusega äriühingute tehingute maksustamise kohta ja seadusel eraettevõtjate tehingute maksustamise kohta. Maks oli siiski mõlemal juhul kujundatud ühtemoodi.

68. Kuigi komisjon heidab sellega seoses ette, et teatavad tehingud, nt kunsti või teadusega seotud tegevus, ei ole maksustatavad, ei välista see maksu üldist olemust. Lõpuks näeb ka direktiiv 2006/112 ette arvukalt maksuvabastusi sotsiaalpoliitilistel põhjustel.

69. Lisaks sellele ei ole kõnealuses seoses oluline, et Poolas kehtestati alles 1993. aastal käibemaksusüsteem, mis direktiivi ülesehitusega kooskõlas olles tagab vahetehingute neutraalse maksustamise kuni tarnimiseni lõpptarbijale, nähes ette sisendkäibemaksu mahaarvamise. Enne seda kohaldas Poola eelnevatel etappidel tehtud tehingutele maksuvabastust, et vältida käibemaksu kumuleerumist eri müügietappidel.

70. Nagu juba selgitatud, on maksusoodustuse hindamisel oluline üksnes lõpptarbija vaatepunkt. Tema vaatenurgast võetuna ei ole vahet, millise lähenemisviisiga on tagatud, et ta peab maksma maksu, mis on proportsionaalne lisandunud väärtusega, mis kaubale väärtuseloomeahelas lisandus. Pealegi lubab ka direktiiv liikmesriikidel mõnel juhul kohaldada teatavaid erandeid üldisest sisendkäibemaksu mahaarvamise korrast. [17]

71. Lisaks tuleb uurida, kas käesolevas asjas huvipakkuvate kaupade tarnetele kohaldati alates 1. jaanuarist 1991 vähendatud maksumäära.

72. Olemasoleva teabe alusel saab teha järelduse, et asjaomased tarned olid kõigepealt maksust täielikult vabastatud, ajavahemikul 4. maist 1992 kuni 16. detsembrini 1992 kohaldati nende suhtes 5%-list maksumäära ja pärast seda 7%-list maksumäära. Samal ajal oli harilik maksumäär 20% või 22%.

73. Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et maksuvabastuse kohaldamist saab laias tähenduses võrdsustada ka maksustamisega nullini vähendatud käibemaksumääraga. Direktiiv ise võrdsustab mõnes liikmesriigis tuntud *zero-rating*'u, st maksuvabastuse, mille puhul säilib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, direktiiviga ette nähtud minimaalmääradest väiksema vähendatud maksumäära kohaldamisega. [18] Seetõttu saab ka 1. jaanuaril 1991 Poolas väikelaste rõivastele, rõivamanustele ja lastejalatsitele kohaldatavat maksuvabastust käsitada vähendatud maksumäära kohaldamisena direktiivi 2006/112 artikli 115 tähenduses. [19]

74. Lisaks sellele ei välista tuginemist artiklile 115 asjaolu, et Poola ei kohaldanud pidevalt ühesuurust vähendatud maksumäära, vaid tõstis maksumäära kahes etapis 0%-lt praeguse 7%-ni.

75. Selles osas märkis Euroopa Kohus, et üksnes liikmesriigi õigusakt, mis on vastu võetud pärast ühenduse õiguses kindlaks määratud

17 – Vt nt direktiivi 2006/112 artikli 175 lõike 2 teine lõik, artikkel 180 ja artikkel 372.

18 – Vt nt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punktid a ja b või direktiivi 2006/112 artiklid 110 ja 113. Vt lähemalt mõiste *zero-rating* kohta minu 4. mai 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-251/05: Talacre Beach Caravan Sales (EKL 2006, lk I-6269, ettepaneku punktid 22 ja 23) ning minu 13. detsembri 2007. aasta ettepanek kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer (EKL 2008, lk I-2283, ettepaneku punkt 27).

19 – Nagu märgitud, ei kohaldatud Poolas sellel ajal veel sisendkäibemaksu mahaarvamise süsteemi. Mitmekordne maksukoormus tagati siiski eelnevatel etappidel toimunud tehingutele kohaldatava maksuvabastusega, nii et ka selles osas on olemas analoogia *zero-rating*'uga.

kuupäeva, ei jää ainuüksi selle asjaolu tõttu asjakohase ühenduse õigusaktiga kehtestatud erandkorra kohaldamisalast automaatselt välja. [20] Kui liikmesriik olemasolevate erandite koosseise pärast kindlaksmääratud kuupäeva nende kohaldamisala piirates muudab, lähenedes seeläbi direktiivi 2006/112 eesmärgile, on kõnealune õigusnorm aluseks oleva erandiga hõlmatud. [21]

76. Järelikult ei saa teha etteheiteid seoses sellega, et Poola on maksumäära alates 1991. aastast tõstnud ja seda seeläbi direktiivis endas asjaomaste tehingute suhtes ette nähtud harilikule maksumäärale lähendanud.

77. Kokkuvõttes tuleb märkida, et Poola Vabariik on direktiivi 2006/112 artikli 115 kohaselt pädev kohaldama väikelaste rõivastele, rõivamanustele ja lastejalatsitele 7%-list maksumäära. Seetõttu tuleb rahuldamata jätta komisjoni hagi, milles komisjon heidab Poola Vabariigile selles osas ette direktiivi 2006/112 artikli 98 rikkumist.

V. Kohtukulud

78. Vastavalt kodukorra artikli 69 lõikele 2 on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtuvaidluse kaotanud ja Poola Vabariik on kohtukulude hüvitamist nõudnud, tuleb kohtukulud välja mõista komisjonilt.

20 – Vt 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-460/07: Puffer (EKL 2009, lk I-3251, punkt 85), milles on viidatud 24. mai 2007. aasta otsusele kohtuasjas C-157/05: Holböck (EKL 2007, lk I-4051, punkt 41).

21 – Vt selle kohta eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punkt 85, milles on viidatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 kohta tehtud 14. juuni 2001. aasta otsusele kohtuasjas C-345/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-4493, punkt 44) ja 8. jaanuari 2002. aasta otsusele kohtuasjas C-409/99: Metropol ja Stadler (EKL 2002, lk I-81, punkt 45). Vt ka 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/07: Magoora (EKL 2008, lk I-10921, punktid 35–37).

VI. Ettepanek

79. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku langetada järgmine otsus:

„1. Jätta hagi rahuldamata.

2. Mõista kohtukulud välja Euroopa Komisjonilt."