KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JÁN MAZÁK

esitatud 26. veebruaril 2008 [1]

1. Eelotsusetaotluses palub Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławi vojevoodkonna halduskohus, Poola) EÜ artikli 5 kolmanda lõigu tõlgendamist koostoimes esimese käibemaksudirektiivi [2] artikliga 2 ning kuuenda käibemaksudirektiivi [3] artikli 18 lõikega 4 ja artikli 27 lõikega 1.

2. Eelkõige kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas ühenduse õigusega on kooskõlas Poola õigusnormid, millega on kehtestatud tähtaeg maksustatavalt käibelt tasumisele kuuluvat käibemaksu ületava sisendkäibemaksusumma (edaspidi „käibemaksu ülejääk") tagastamiseks EL-i käibemaksukohustuslase [4] arveldusarvele kaheteistkümne kuu jooksul alates käibemaksukohustuslasena registreerimisest ning nimetatud tähtaja lühendamise tingimused.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimene direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 71, 14.4.1967, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3; edaspidi „esimene direktiiv").

3 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, 13.6.1977, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv").

4 – S.o maksukohustuslased, kes on teatanud maksuametile kavatsusest teha esimene ühendusesisene kaupade või teenuste tarne või esimene ühendusesisene omandamine. Vt allpool täpsemalt Poola õigusnormide kohta, mis käsitlevad sellises olukorras registreerumise nõuet.

I. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

3. EÜ artikli 5 kolmas lõik sätestab, et „[ü]kski ühenduse meede ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik käesoleva lepingu eesmärkide saavutamiseks".

4. Esimese direktiivi artikkel 2 sätestab järgmist:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha

arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietapi lõpuni."

5. Kuuenda direktiivi artikli 18 lõige 4 sätestab järgmist:

„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.

[…]"

6. Kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 kohaselt:

„Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses."

B. *Siseriiklik õigus*

7. 11. märtsi 2004. aasta Ustawa o podatku od towarów i usług (kaupade ja teenuste maksu seadus; edaspidi „käibemaksuseadus")[5] sisaldab põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis järgmiseid sätteid:

„1. Kui asjaomasel maksustamisperioodil ületab mahaarvatava sisendkäibemaksu summa […] tasumisele kuuluva käibemaksusumma, on maksukohustuslastel õigus järgnevate maksustamisperioodide käibemaksusumma vähendamisele nimetatud vahe võrra või enammakstud käibemaksu tagastamisele tema arveldusarvele.

2. […] [E]nammakstud käibemaks tagastatakse […] 60 päeva jooksul alates päevast, mil maksukohustuslane esitas käibedeklaratsiooni.

Kui on vaja täiendavat uurimist, et teha kindlaks, kas käibemaks tuleks tagastada, võib maksuamet kõnealust tähtaega vajaduse korral pikendada kuni uurimise lõpuni. Kui sellise uurimisega tehakse kindlaks, et eelmises lauses osutatud tagastamine on õigustatud, maksab maksuamet maksukohustuslasele tasumisele kuuluva summa koos intressidega vastavalt intressimäärale, mida oleks maksukohustuslase suhtes kohaldatud juhul, kui tal oleks lubatud tasumine edasi lükata või tasuda summa osade kaupa.

5 – *Dziennik Ustaw* nr 54, pozycja 535.

3. Kui tagastamisele kuuluv enammakstud käibemaksu summa ületab sisendkäibemaksu summa, mis on tasutud selliste kaupade või teenuste omandamisel, mida maksukohustuslane käsitab tulumaksuseaduse sätete kohaselt oma amortiseeruva põhivara, immateriaalse vara ja seadusliku vara osana, […] ning mida on suurendatud 22 protsendi ulatuses maksukohustuslase käibest, mille maksustamise määr on madalam artikli 41 lõikes 1 sätestatust, ja artikli 86 lõike 8 punktis 1 nimetatud kaupade või teenuste müügikäibe võrra, tagastatakse kõnealune enammakstud käibemaks 180 päeva jooksul alates käibedeklaratsiooni esitamisest.

3a. Punktis 3 nimetatud käive hõlmab debitoorse võlgnevuse laekumisel realiseeritud käivet, mille suhtes tekib maksukohustus vastavalt artikli 19 lõikele 12 või artikli 20 lõikele 3, tingimusel et kuni asjaomase debitoorse võlgnevusega seotud kauba eksporti või ühendusesisest tarnimist tõendavate dokumentide esitamiseni seatakse maksuhalduri juures tagatisdeposiit summas, millega oleks maksustatud riigi territooriumil kaupade tarnimisel realiseeritud käive. […]”

8. Käibemaksuseaduse artikkel 97 sätestab:

„1. Enne esimest kauba või teenuse ühendusesisese tarne tegemist või kauba või teenuse omandamist peavad artiklis 15 nimetatud maksukohustuslased, kellel on kohustus registreeruda tegutsevate käibemaksukohustuslastena, teatama maksuhalduri juhile selliste toimingute tegemise kavatsusest, esitades selleks artiklis 96 nimetatud registreerimistaotluse.

[…]

5. Maksukohustuslastel, kes alustavad artiklis 5 nimetatud tegevust, ja maksukohustuslastel, kes alustasid kõnealust tegevust kuni 12 kuu jooksul enne lõikes 1 nimetatud taotluse esitamist ja on registreeritud Euroopa Liidu käibemaksukohustuslastena,[6] on artkli 87 lõikes 2 ja lõigetes 4-6 nimetatud enammakstud käibemaksu tagastamise tähtaeg 180 päeva.[7]

[…]

7. Lõike 5 sätteid ei kohaldata, kui maksukohustuslane [deponeerib] maksuametis tagatise i) tagatisdeposiidi, ii) materiaalse tagatise või iii) panga[tagatisena] summas 250 000 Poola zlotti, edaspidi „tagatisdeposiit”.”

6 – Edaspidi „uued EL-i käibemaksukohustuslased”.

7 – Artikli 87 lõike 2 teist ja kolmandat lauset, mida kohaldatakse täiendavat uurimist vajavatel juhtudel, kohaldatakse *mutatis mutandis*.

II. Asjaolud, menetlus ning eelotsuse küsimused

9. Hageja (Alicja Sosnowska) märkis 2006. aasta jaanuari kohta esitatud „VAT-7" käibedeklaratsioonis käibemaksu ülejäägi summas 44 782 Poola zlotti. Tuginedes muu hulgas kuuenda direktiivi artikli 18 lõikele 4, taotles ta Swidnica maksubüroolt kõnealuse käibemaksu ülejäägi tagastamist 60 päeva jooksul alates deklaratsiooni esitamisest.

10. Swidnica maksubüroo keeldus seda tegemast käibemaksuseaduse artikli 87 lõigete 1 ja 2 ning artikli 97 lõigete 5 ja 7 alusel. Maksuhaldur põhjendas oma otsust sellega, et hageja ei vastanud käibemaksuseaduse tingimustele enammakstud käibemaksu tagastamiseks 60 päeva jooksul, kuna ta ei olnud maksuhalduri juures seadnud tagatisdeposiiti, materiaalset tagatist või pangatagatist summas 250 000 Poola zlotti (umbes 62 000 eurot).

11. Hageja esitas kõnealuse otsuse peale kaebuse Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu'le (Wrocławi maksubüroo Wałbrzychi osakonna direktor; edaspidi „maksubüroo"), kes nõustus esimese astme maksuhalduri otsusega. Seetõttu esitas hageja maksubüroo otsuse peale kaebuse Wrocławi Wojewódzki Sąd Administracyjny'le.

12. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas arutusel olevad siseriiklikud sätted on kooskõlas ühenduse õigusega, ning neil asjaoludel otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [EÜ] artikli 5 lõige 3 koostoimes [esimese direktiivi] artikliga 2 ja [kuuenda direktiivi] artikli 18 lõikega 4 annab liikmesriigile õiguse lisada [käibemaksuseaduse] artikli 97 lõigete 5 ja 7 sätted siseriiklikku [käibemaksu] regulatsiooni?

2. Kas [käibemaksuseaduse] artikli 97 lõigete 5 ja 7 sätteid loetakse erimeetmeteks, mille eesmärk on ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 tähenduses?"

13. Kirjalikke märkusi esitasid Poola valitsus ja komisjon, kes esitasid 22. novembri 2007. aasta kohtuistungil ka suulisi väiteid. Hageja ei toonud välja oma argumente, vaid viitas üldjoontes eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukohale, millega ta nõustub.

III. Hinnang

A. *Esimene küsimus*

14. Kuigi oma esimeses küsimuses küsib siseriiklik kohus, kas EÜ artikli 5 lõige 3 koostoimes esimese direktiivi artikliga 2 ja kuuenda direktiivi artikli 18 lõikega 4 annab liikmesriigile õiguse lisada käibemaksuseaduse artikli 97 lõigete 5 ja 7 sätted siseriiklikku käibemaksu regulatsiooni, mõistan ma seda pigem kui küsimust, kas Poola käibemaksu ülejäägi tagastamise eeskirjad – eelkõige kõnealuse tagastamise tähtaja pikendamine 60 päevalt 180 päevale uute EL-i käibemaksukohustuslaste jaoks juhul, kui nad ei sea 250 000 Poola zloti suurust tagatisdeposiiti – on kooskõlas ühenduse õigusega, eelkõige kuuenda direktiivi artikli 18 lõikega 4, arvestades neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet.

15. Alustuseks tuleb märkida, et kuues direktiiv ei sätesta täpseid tingimusi, mille kohaselt liikmesriigid peavad tegema käibemaksu ülejäägi tagasimakseid maksukohustuslase pangaarvele.

16. Meenutagem siiski, et ühenduse direktiividega antud pädevuse teostamisel peavad liikmesriigid igal juhul arvestama õiguse üldpõhimõtteid, näiteks proportsionaalsuse põhimõtet, mis moodustavad osa ühenduse õiguskorrast. Lisaks tuleb kuuenda direktiivi tõlgendamisel ja kohaldamisel arvesse võtta selle aluseks olevat neutraalse maksustamise põhimõtet.

17. Kuigi Euroopa Kohus on sellega seoses leidnud, et liikmesriikidel on käibemaksu ülejäägi tagastamise korra kindlaksmääramisel teatav valikuvõimalus, kuna käibemaksu ülejäägi tagastamine on üks peamisi tegureid, mis tagab ühise käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõtte rakendamise, ei tohi liikmesriikide kehtestatud tingimused siiski rikkuda kõnealust põhimõtet maksukohustuslast käibemaksuga täielikult või osaliselt maksustades. [8]

18. Euroopa Kohus on leidnud, et liikmesriigi kehtestatud käibemaksu ülejäägi tagastamise tingimused peavad võimaldama maksukohustuslasel kõnealusest käibemaksu ülejäägist tuleneva saadaoleva summa asjakohasel juhul täies ulatuses tagasi saada. See tähendab, et tagasimakse tuleb sooritada mõistliku aja jooksul likviidsete või samaväärsete vahenditega. Kehtestatud tagastamismeetodiga ei tohi mitte mingil juhul kaasneda maksukohustuslase jaoks finantsriski. [9]

8 – Vt 25. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-78/00: komisjon *vs*. Itaalia (EKL 2001, lk I-8195, punktid 32 ja 33).

9 – *Ibidem*, punkt 34.

19. Siinkohal tuleks märkida, et Poola valitsuse väitel on kõnealuste siseriiklike meetmete eesmärk ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Sellega seoses ma nõustun, et maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise takistamine on õige eesmärk. [10] Liikmesriikidel on tõepoolest õigustatud huvi võtta oma finantshuvide kaitseks vajalikke meetmeid ning Euroopa Kohus on leidnud, et „[m]aksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiivi tunnustatud ja julgustatud eesmärk” [11].

20. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb siiski, et proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigid võtma meetmeid, mis võimaldavad neil saavutada siseriikliku õigusega taotletavaid eesmärke, seejuures võimalikult vähe kahjustades asjaomaste ühenduse õigusnormidega kehtestatud eesmärke ja põhimõtteid. Seega, kuigi on õiguspärane, et liikmesriigid võtavad meetmeid, mis kaitsevad riigikassa huve võimalikult tõhusalt, ei või need minna kaugemale sellest, mis on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks. Seega ei tohi neid meetmeid kasutada nii, et selle tagajärjel rikutakse süstemaatiliselt käibemaksu mahaarvamise õigust, mis on asjaomaste ühenduse õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte. [12]

21. Seoses küsimusega, kas käesolevas kohtuasjas arutusel olevad käibemaksu tagastamist käsitlevad siseriiklikud sätted on kõnealuste nõuetega kooskõlas, tuleb kõigepealt märkida, et maksukohustuslaste õigust käibemaksu ülejääk täies ulatuses tagasi saada ei ole iseenesest rikutud. Põhikohtuasja puhul oli kõnealune tagastamine lubatud ka käibemaksu ülejäägi ülekandmise kaudu järgmisse maksustamisperioodi. [13] Seega on käesolevas kohtuasjas arutusel käibemaksu ülejäägi tagasisaamise õiguse suhtes kohaldatavad menetlused.

22. Käibemaksuseaduse artikli 87 lõigete 3 ja 3a kohaselt tuleb käibemaksu ülejääk tagastada maksukohustuslase pangaarvele 60 päeva jooksul. Uue EL-i käibemaksukohustuslasena on hagejal õigus käibemaksu ülejäägi tagastamisele 180 päeva jooksul. Kui maksuhalduri juures on seatud tagatisdeposiit 250 000 Poola zloti ulatuses,

10 – Vt selle kohta kohtujurist Fennelly 20. märtsi 1997. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt (EKL 1997, lk I-7281, punktid 37–39.

11 – Vt 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609, punkt 71 ja viidatud kohtupraktika); 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling (EKL 2006, lk I-6161, punkt 54) ning 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep (EKL 2004, lk I-5337, punkt 76). Vt ka kohtujurist Cosmasi 23. märtsi 2000. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades C-177/99 ja C-181/99: Ampafrance ja Sanofi (EKL 2000, lk I-7013, punktid 70 ja 72); 10. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Molenheide jt (punkt 47) ning kohtujurist Poiares Maduro 16. veebruari 2005. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt (EKL 2006, lk I-483, punkt 43).

12 – Vt 10. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Molenheide jt (punktid 46 ja 47). Kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 8 kohta vt ka nt 11. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Halifax jt (punkt 92 ja viidatud kohtupraktika). Pettuste ärahoidmise kohta vt 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-146/05: Albert Collée (EKL 2007, lk I-7861, punkt 26) ning ka kohtujurist Cosmasi 12. veebruari 1998. aasta ettepanek kohtuasjas C-361/96: Société générale des grandes sources (EKL 1998, lk I-3495, punkt 14).

13 – Käesoleval juhul taotles hageja Poola õiguse kohaselt käibemaksu ülejäägi tagasimaksmist enda pangaarvele (nn otsene tagasimakse). Teine võimalus on käibemaksu ülejäägi ülekandmine järgmisse maksustamisperioodi ehk kaudne tagasimakse.

võib nimetatud ajavahemik siiski lüheneda 60 päevani. [14]

23. Tahaksin märkida, et vastupidiselt sellele, mida näivad arvavat pooled, ei pea ma käesoleva asja puhul oluliseks, kumba käibemaksu ülejäägi tagastamise tähtaega – kas 60 või 180 päeva – loetakse „baastähtajaks". Pigem on minu arvates oluline hinnata arutusel olevat Poola õigusnormi tervikuna, eelkõige aga uute EL-i käibemaksukohustuslaste suhtes kohaldatavat (pikendatud) tähtaega.

24. Minu arvates ei vasta arutusel olev õigusnorm eespool kirjeldatud nõuetele, mida kohaldatakse käibemaksu ülejäägi tagastamise suhtes.

25. Esiteks tuleks märkida, et kõigi uute EL-i käibemaksukohustuslaste puhul pikeneb 60-päevane tähtaeg (automaatselt) 180 päevani, kui nad ei sea maksuhalduri juures tagatisdeposiiti. Seega kehtestavad siseriiklikud meetmed üldistaval ja muutumatul viisil 180-päevase tähtaja, tegemata uute EL-i käibemaksukohustuslaste „allsüsteemis" vahet erinevatel maksukohustuslaste rühmadel. Seega eeldatakse üldistades ja ühegi objektiivse aluseta, et kõnealuste maksukohustuslaste tegevus võib olla suunatud riigikassa huvide kahjustamisele. [15]

26. Teiseks nõustun eelotsusetaotluse esitanud kohtuga ka selles, et tulenevalt asjaolust, et 180-päevane tähtaeg – mille jooksul käibemaksu tagasisaamise õiguse teostamine on *de facto* peatatud – on i) kuus korda pikem kui käibemaksu puhul kohaldatav maksustamisperiood (üks kuu) ja ii) kolm korda pikem kui eriti keeruliste juhtude käsitlemise baasperiood (kaks kuud), [16] võib seda pidada põhjendamatuks. Riigikassa huvide kaitseks ettenähtud tagatisdeposiidi summa on ligikaudu 62 000 eurot, mis ületab Poola ettevõtjate keskmist kuusissetulekut sada korda.

27. Mis puudutab lisaks seda, et 60-päevase tähtaja saamiseks peavad uued EL-i käibemaksukohustuslased tasuma kõnealuse tagatisdeposiidi, siis tuleb arvestada, et sellises

14 – Tagatisdeposiit ei ole käibemaksu ülejäägi tagasisaamise tingimus. Pigem on see tingimus neile, kes soovivad, et nende suhtes kohaldatakse lühemat tähtaega kui 180 päeva. 12-kuulise ajavahemiku järel, mille jooksul maksukohustuslane on esitanud maksudeklaratsiooni ja tasunud õigeaegselt kõik maksud, sealhulgas füüsilise isiku tulumaksu, võib maksukohustuslane taotleda tagatisdeposiidi vabastamist või tagasimaksmist.

15 – Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus seoses 180-päevase tähtajaga õigesti märgib, oleks kõikide EL-i käibemaksukohustuslaste liigitamine (esimese 12 tegevuskuu jooksul) isikute hulka, kelle tegevus ohustab riigikassa huve, põhjendamatult mehhaaniline lähenemine, kuna asjaomased siseriiklikud sätted ei arvesta tingimusi, mille täidetus võimaldaks objektiivselt tuvastada, et kõnealuste maksukohustuslaste tegevus on suunatud riigikassa huvide vastu. Selline tuvastamine õigustaks „ebaausate" maksukohustuslaste karistamist ja ebasoodsamat kohtlemist võrreldes mitte üksnes isikutega, kes jätkavad käibemaksuga maksustatud tegevust 12 kuu möödudes registreerimiskuupäevast, vaid ka isikutega, kes tasuvad esimesel tegevusaastal käibemaksu nõuetekohaselt.

16 – Vastavalt Poola maksuseadustikule. Siseriiklik kohus viitab 29. augusti 1997. aasta Ustawa Ordynacja Podatkowa (maksuseadustik) artikli 139 lõikele 1.

olukorras ettevõtja alles arendab oma majandustegevust ja nagu praktika näitab, kaasnevad sellega märkimisväärsed investeerimiskulud ning ettevõtja ei tegutse veel suures mastaabis. Seetõttu võib vajadus oodata käibemaksu ülejäägi tagastamist 180 päeva ja/või suutmatus käsutada 250 000 Poola zloti suurust summat avaldada maksukohustuslase majandustulemustele märkimisväärset mõju. [17] Samuti saaks suurem Poola ettevõtja palju kergemini juurdepääsu ühenduse turule kui väike Poola ettevõtja (tegelikult võib kõnealune summa olla väikese ettevõtja jaoks ületamatu takistus).

28. 250 000 Poola zloti suuruse tagatisdeposiidi nõudmine ja teise võimalusena käibemaksu ülejäägi tagastamine alles 180 päeva möödudes võib tegelikkuses osutuda takistuseks ühenduse turul kaubelda soovivatele väikestele ja keskmise suurusega ettevõtjatele. Igal juhul nõustun komisjoniga, et 250 000 Poola zloti suuruse kindlaksmääratud summa [18] automaatne nõudmine kõikidelt uutelt EL-i käibemaksukohustuslastelt 60-päevase tähtaja kohaldamiseks tundub üldiselt minevat kaugemale sellest, mis on vajalik pettuse ärahoidmiseks ja riigikassa huvide kaitsmiseks.

29. Mis puudutab argumenti, et 180 päeva (või teise võimalusena tagatisdeposiidi seadmine) on vajalik ühendusesiseste tehingute kontrollimiseks, [19] siis esiteks ei ole Poola valitsus piisavalt selgitanud, miks ta üldjuhul vajab 180 päeva. Kuigi Poola valitsus väidab, et teistel liikmesriikidel kulus Poola ametiasutustele vastamiseks 60% juhtudel üle kolme kuu, ei tulene sellest automaatselt, et 180 päeva (st kuus kuud) on kõige vähem koormav tähtaeg, mille saab kehtestada maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise takistamiseks.

30. Tuleb meenutada, et liikmesriikide ametiasutuste käsutuses on ühenduse halduskoostööd ja -abi puudutavad vahendid, mis on olemas selleks, et aidata käibemaksu õigesti arvutada ning võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega selles valdkonnas, näiteks meetmed, mis on ette nähtud nõukogu määruses (EÜ) nr 1798/2003 [20] ja komisjoni määruses (EÜ) nr 1925/2004. [21]

31. Lisaks, kasutades analoogia põhjal kohtujuristi väidet kohtuasjas N, olen ma nõus sellega, et kuigi erinevad liikmesriikide käsutuses olevad koostöömehhanismid ei pruugi tegelikkuses tõhusalt ja nõuete-

17 – Kuna on selge, et kõnealune summa kujutab endast kahtlemata finantskoormust.

18 – Kuna maksuhalduril ei ole võimalik tagatisdeposiidi summat konkreetsele juhtumile kohandada.

19 – Poola valitsus väidab, et 180-päevane tähtaeg tuleneb vajadusest kontrollida ühendusesiseseid tehinguid, muu hulgas käibemaksualase teabevahetussüsteemi VIES raames, mis tema väitel on ajamahukas.

20 – Nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määrus (EÜ) nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta (ELT L 264, 5.10.2003, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 392).

21 – Komisjoni 29. oktoobri 2004. aasta määruses (EÜ) nr 1925/2004, millega nähakse ette nõukogu määruse (EÜ) nr 1798/2003 teatavate sätete üksikasjalikud rakenduseeskirjad (ELT L 331, 5.11.2004, lk 13). Vt selle kohta 28. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-73/06: Planzer Luxembourg (EKL 2007, lk I-5655, punkt 48).

kohaselt toimida, ei tohiks liikmesriikidel olla võimalik õigustada ühise käibemaksusüsteemi sellise aluspõhimõtte nagu maharvamise õiguse piiramist maksuhaldurite koostöö puudulikkusega. [22]

32. Kõige olulisem on see, et vajadust omada kontrollimiseks piisavalt aega on käibemaksuseaduse artikli 87 lõigete 2 ja 3 ning artikli 97 lõike 5 sätetes juba arvestatud. [23] Seetõttu ei ole Poola valitsuse argumendid 180-päevase tähtaja (või selle alternatiivi tagatisdeposiidi seadmise) toetuseks eriti veenvad.

33. Eeltoodut arvestades – kuigi liikmesriikidel ei ole põhimõtteliselt keelatud võtta ettevaatusabinõusid, et tagada maksukohustuslase deklaratsioonis esitatud teabest ilmneva käibemaksu ülejäägi õigsus – on arutusel olevad meetmed minu arvates ebaproportsionaalsed, kuivõrd need on EL-i käibemaksukohustuslaste jaoks eriti koormavad. Need ei võimalda asjaomastel maksukohustuslastel saada kogu saadaolevat summat tagasi sobivatel tingimustel, eelkõige mõistliku aja jooksul.

34. Minu arvates ei peaks liikmesriikidel olema võimalik kaitsta end maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise eest, maksustades kõiki EL-i käibemaksukohustuslasi või isegi ainult mõningaid neist käibemaksuga. Liiga pikad tähtajad tähendavad, et maksukohustuslased on kohustatud kas või osaliselt käibemaksu maksma ning see ohustab süsteemi neutraalsust. Pigem peaks eelkõige riik olema see, kes i) vastutab oma maksusüsteemi haldamise, sealhulgas maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise takistamise eest ja ii) võtab enda peale sellega seonduva riski.

35. Ma lisaksin, et „[k]uigi Euroopa Kohus ei pea hindama muude maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise vastu võitlemise viiside sobivust” [24], leidub kõnealuste riigikassa huvide kaitsmiseks kindlasti vähem koormavaid ja vähem piiravaid viise. Näiteks oleks võimalik seada tagatisdeposiidi summa vastavusse tagastatava käibemaksu ülejäägi summaga [25] või maksukohustuslasest ettevõtja majandusliku suuruse ja/või

22 – Ehkki kohtujurist Kokott kasutab seda argumenti seoses põhivabaduste piiramisega. Vt kohtujurist Kokott'i 30. märtsi 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-470/04: N (EKL 2006, lk I-7409, punkt 114).

23 – Nimelt juhul, kui tagasimaksmise põhjused vajavad täiendavat uurimist. Kõnealusel pikendamisel ei ole piiranguid. Kui tehakse kindlaks, et tagastamine on õiguspärane, peab maksuhaldur maksma maksukohustuslasele tagastatava summa koos intressiga.

24 – Vt 19. septembri 2000. aasta otsus 11. joonealuses märkuses viidatud liidetud kohtuasjades Ampafrance ja Sanofi, punkt 62.

25 – Seda oligi tagatisdeposiidi osas esialgu plaanitud Poola käibemaksuseaduse hiljutises parandusettepanekus. Sellised kaalutlused (tagatisdeposiidi vastavus käibemaksu ülejäägile) seonduvad eriti asjaoluga, et tagatisdeposiidi summa (nagu see on kehtestatud) ei ole üldse vastavuses olemasoleva või tegeliku riskiga, millega riigikassa puutub kokku uue EL-i käibemaksukohustuslase puhul. Vt näiteks 12. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-262/99: Louloudakis (EKL 2001, lk I-5547, punkt 69). Lisaksin, et praegu nõutakse 250 000 Poola zloti suurust tagatisdeposiiti isegi ühendusesisese tarne puhul, mille väärtus on täiesti tühine. Kõrvalmärkusena võib lisada, et käesoleva kohtuasja puhul on tagatisdeposiidi summa neli korda suurem kui käibemaksu ülejääk, mis tuleb hagejale tagastada.

maksevõimega, mida arvatavasti peaks olema võimalik tuletada tema deklaratsioonist. Teise võimalusena oleks võimalik kohaldada teatavaid piirtasemeid.

36. Kokkuvõttes on kuuenda direktiivi artikli 18 lõikega 4 põhimõtteliselt vastuolus põhikohtuasjas arutusel olevad siseriiklikud meetmed, mis on ebaproportsionaalsed ja seega kahjustavad ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtete, eelkõige mahaarvamise õiguse rakendamist.

37. Neid kaalutlusi arvestades peab siseriiklik kohus kõiki põhikohtuasjas tähtsust omavaid asjaolusid arvesse võttes kontrollima, kas kõnealused siseriiklikud meetmed on neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas, ning jätma vajadusel kohaldamata iga siseriikliku õigusnormi, mis on nendega vastuolus. [26]

26 – Kohaldamatajätmise küsimuse kohta vt 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-357/06: Frigerio Luigi & C. (EKL 2007, lk I-12311, punkt 28, milles on viidatud 4. veebruari 1988. aasta otsusele kohtuasjas 157/86: Murphy jt (EKL 1988, lk 673, punkt 11) ja 11. jaanuari 2007. aasta otsusele kohtuasjas C-208/05: ITC (EKL 2007, lk I-181, punktid 68 ja 69)).

B. *Teine küsimus*

38. Teise küsimusega küsib siseriiklik kohus, kas kõnealuseid siseriiklikke meetmeid võib siiski lugeda erimeetmeteks, mille eesmärk on ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 tähenduses.

39. Minu arvates tuleb teisele küsimusele vastata lühidalt. Olenemata sellest, kas kõnealused siseriiklikud meetmed kujutavad endast tegelikult kirjeldatud laadi erimeetmeid, ei saa neid sellisteks lugeda lihtsalt seetõttu, et – nagu selgub Euroopa Kohtu toimikust ja kaudselt Poola valitsuse esitatud argumentidest [27] – Poola Vabariik ei tuginenud ametlikule menetlusele, mis on sõnaselgelt sätestatud kuuenda direktiivi artiklis 27, ning ta ei saanud artikli 27 lõike 1 nimetatud luba. [28]

27 – Milles on väidetud, et kõnealuseid meetmeid ei saa lugeda „erimeetmeteks" kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 tähenduses, sest nimetatud säte ei reguleeri käibemaksu ülejäägi tagastamise tähtaegade ja menetluste küsimusi. Nimetatud küsimustes on kaalutlusõigus liikmesriikidel.

28 – Vt 21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 50/87: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 1988, lk 4797, punkt 22); kohtujurist Slynni 31. mai 1988. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades 123/87 ja 330/87: Jeunehomme ja EGI (EKL 1988, lk 4517, 4535); 13. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 5/84: Direct Cosmetics (EKL 1985, lk 617, punkt 37) ja 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk I-3795, punktid 33–35). Vt ka 10. aprilli 1984. aasta otsus kohtuasjas 324/82: komisjon *vs.* Belgia (EKL 1984, lk 1861).

IV. Ettepanek

40. Sellepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu esitatud küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 18 lõikega 4 on põhimõtteliselt vastuolus põhikohtuasjas arutusel olevad siseriiklikud meetmed, mis on ebaproportsionaalsed ja kahjustavad seega ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtete, eelkõige mahaarvamise õiguse rakendamist.

2. Põhikohtuasjas arutusel olevates siseriiklikes meetmetes sätestatud eeskirju ei saa lugeda erimeetmeteks, mille eesmärk on ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõike 1 tähenduses, kui ei ole järgitud direktiivi 77/388/EMÜ artiklis 27 sõnaselgelt sätestatud ametlikku menetlust.