EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

10. juuli 2008 *

Kohtuasjas C-25/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Poola) 11. detsembri 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. jaanuaril 2007, menetluses

Alicja Sosnowska

versus

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud A. Tizzano (ettekandja), A. Borg Barthet, M. Ilešič ja E. Levits,

* Kohtumenetluse keel: poola.

kohtujurist: J. Mazák,
kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 22. novembri 2007. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Alicja Sosnowska, esindaja: *doradca podatkowy* M. Sworobowicz,

– Poola valitsus, esindajad: E. Ośniecka-Tamecka ja H. Majszczyk ning M. Jarosz,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: K. Herrmann ja D. Triantafyllou,

olles 26. veebruari 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab ühest küljest EÜ artikli 5 kolmanda lõigu tõlgendamist koostoimes nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3) – muudetud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiiviga 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; edaspidi „esimene käibemaksudirektiiv") – artikliga 2 ning kuuenda direktiivi 77/388 (mida on muudetud nõukogu 12. detsembri 2005. aasta direktiiviga 2005/92/EÜ, ELT L 345, lk 19; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv") artikli 18 lõike 4 tõlgendamist. Teisest küljest puudutab eelotsusetaotlus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõike 1 tõlgendamist.

2 See taotlus on esitatud Alicja Sosnowska (edaspidi „hageja") ja Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (Wrocławi maksukeskuse direktor; edaspidi „direktor") vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab hageja poolt enammakstud käibemaksu tagastamise taotlust.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Esimese käibemaksudirektiivi artikkel 2 sätestab:

„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."

4 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 18 lõike 2 esimene lõik sätestab:

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

5 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 18 lõike 4 esimene lõik sätestab:

„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 käibemaksudirektiivi artikli 27 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„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 liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapil kogutava maksutulu summat, välja arvatud tühises ulatuses."

Siseriiklik õigus

7 11. märtsi 2004. aasta ustawa o podatku od towarów i usług (kaupade ja teenuste maksu seadus, *Dz. U*, 2004, nr 54, rubriik 535; edaspidi „käibemaksuseadus") sätestab artikli 87 lõigetes 1 ja 2:

„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 enda 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 kuulub tagastamisele, võib maksuhaldur kõnealust tähtaega vajaduse korral pikendada vajalike täpsustuste saamiseks. […]

[…]"

8 Käibemaksuseaduse artikkel 97 sätestab:

„1. Enne kauba või teenuse esimese ühendusesisese tarne tegemist või kauba või teenuse esimest 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. Maksukohustuslaste puhul, kes alustavad artiklis 5 nimetatud tegevust, ja maksukohustuslaste puhul, kes alustasid kõnealust tegevust vähem kui 12 kuud tagasi enne lõikes 1 nimetatud taotluse esitamist ja on registreeritud Euroopa Liidu käibemaksukohustuslastena [edaspidi „uued maksukohustuslased"], on artikli 87 lõigetes 2 […] nimetatud vahe tagastamise tähtaeg 180 päeva. […]

6. Lõikes 5 nimetatud maksukohustuslaste puhul kohaldatakse artikli 87 lõigetes 2–6 sätestatud tagastamise põhimõtteid ja tähtaegu alates deklaratsiooni esitamisest perioodi kohta, mis järgnes 12-kuulisele ajavahemikule või kolmele kvartalile, st perioodile, mille kohta maksukohustuslane esitas deklaratsiooni ja tasus tähtaegselt riigi tulubaasi moodustavad maksud, sh füüsilise isiku tulumaksu.

Lõike 5 sätteid ei kohaldata, kui maksukohustuslane annab maksuhaldurile tagatise i) tagatisdeposiidi, ii) materiaalse tagatise või iii) pangatagatisena summas 250 000 Poola zlotti (edaspidi „tagatisdeposiit")."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Hageja märkis 2006. aasta jaanuari kohta esitatud käibedeklaratsioonis käibemaksu enammakse summas 44 782 Poola zlotti. Tuginedes kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 18 lõikele 4, taotles ta Świdnica maksubüroolt kõnealuse käibemaksu enammakse tagastamist 60 päeva jooksul alates käibedeklaratsiooni esitamisest.

10 Świdnica maksuhaldur jättis käibemaksuseaduse artikli 87 lõigete 1 ja 2 ning artikli 97 lõigete 5 ja 7 alusel tema taotluse rahuldamata. Maksuhaldur leidis, et hagejal ei ole võimalik saada käibemaksu enammakset tagasi 60 päeva jooksul, kuna ta ei vastanud

enammakse tagastamiseks nimetatud seaduses sätestatud tingimustele põhjusel, et ta oli alustanud oma tegevust vähem kui 12 kuud tagasi ega olnud andnud maksuhaldurile tagatisdeposiiti artikli 97 lõike 7 mõttes.

11 Hageja esitas selle otsuse peale kaebuse direktorile, kes kinnitas rahuldamatajätmise otsust.

12 Kuna hageja ei olnud taolise seisukohaga nõus, esitas ta hagi Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiule, kes otsustas pärast seda, kui tal olid tekkinud kahtlused kõnealuste siseriiklike sätete kooskõla osas ühenduse õigusega, menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised kaks eelotsuse küsimust:

„1. Kas EÜ artikli 5 lõige 3 koostoimes [esimese käibemaksudirektiivi] artikliga 2 ja [kuuenda käibemaksudirektiivi] artikli 18 lõikega 4 annab liikmesriigile õiguse lisada sellised sätted nagu [käibemaksuseaduse] artikli 97 lõiked 5 ja 7 siseriiklikku kaupade ja teenuste maksude regulatsiooni?

2) Või tuleb [käibemaksuseaduse] artikli 97 lõigete 5 ja 7 sätteid lugeda [kuuenda käibemaksudirektiivi] artikli 27 lõikes 1 nimetatud erimeetmeteks, mille eesmärk on ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega sisuliselt seda, kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 18 lõiget 4 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis pikendavad maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ärahoidmiseks vajaliku kontrollimise tähtaega 60–180 päeva alates käibedeklaratsiooni esitamisest maksukohustuslase poolt; see on tähtaeg, mille jooksul siseriiklik maksuhaldur võib tagastada teatud maksukohustuslaste kategooriale käibemaksu enammakse, välja arvatud juhul, kui viimased on andnud 250 000 Poola zloti suuruse tagatisdeposiidi.

14 Siinkohal tuleb meenutada, et maksukohustuslastele kuuenda käibemaksudirektiivi artikliga 17 tagatud õigus arvata maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, kujutab endast vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale ühenduse õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (vt selle kohta eelkõige 18. detsembri 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt, EKL 1997, lk I-7281, punkt 47, ning 25. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-78/00: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2001, lk I-8195, punkt 28).

15 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, kuulub mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. Iseäranis rakendub see kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid (vt eelkõige 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 18, ja 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43, samuti 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-368/06: Cedilac, EKL 2007, lk 12327, punkt 31).

16 Tuleb märkida, et kui mahaarvatava maksu summa ületab deklareerimisperioodil tasumisele kuuluva maksu summat ning maksukohustuslane ei saa seetõttu teha mahaarvamist vastavalt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 18 lõikele 2 lahutamise teel, näeb sama artikli lõige 4 ette, et liikmesriigid võivad teha tagasimakse või kanda ülejäägi järgmisesse perioodi vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele.

17 Euroopa Kohus on märkinud viimatinimetatud võimaluse kohta, millega on tegu põhikohtuasjas, et kuigi liikmesriikidel on käibemaksu enammakse tagastamise korra kehtestamisel teatav manööverdamisvabadus, ei või see kord piirata käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõtet ega panna maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormust. Eelkõige peab see kord võimaldama maksukohustuslasel saada kohastel tingimustel kõnealusest käibemaksu enammaksest tuleneva saadaoleva summa asjakohasel juhul täies ulatuses tagasi; see tähendab, et tagasimakse tuleb sooritada mõistliku aja jooksul likviidsete või samaväärsete vahenditega ning et kehtestatud tagastamismeetodiga ei tohi maksukohustuslase jaoks mitte mingil juhul kaasneda finantsriski (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, punktid 32–34).

18 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimust uurida eelnevates punktides meenutatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtete valguses.

19 Eelotsusetaotlusest nähtub, et käibemaksuseaduse sätted, mis kehtestavad maksukohustuslasele käibemaksu enammakse tagastamise korra, näevad ette, et maksuhalduril on alates käibedeklaratsiooni esitamisest maksukohustuslase poolt tagasimakse tegemiseks aega 60 päeva, aga kui tegemist on uute maksukohustuslastega, kes ei ole andnud „tagatisdeposiiti" selle seaduse artikli 97 lõike 7 mõttes, kohaldatakse tagastamisele 180-päevast tähtaega.

20 Tuleb sedastada, et uutele maksukohustuslastele kohaldatav tasutud käibemaksu enammakse tagastamise kord on tunduvalt koormavam kui see, mida kohaldatakse

teistele maksukohustuslastele. Järelikult peavad nad kandma – vähemalt tagastatava käibemaksu enammakse summa ulatuses – käibemaksukoormust küllaltki pika perioodi vältel.

21 Poola Vabariik väidab, et taolist tähtaja pikendamist õigustab asjaolu, et tegemist on uute käibemaksukohustuslastega, keda maksuhaldur veel ei tunne, seetõttu tuleb neid põhjalikumalt uurida selleks, et ära hoida maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist.

22 Siinkohal tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba sedastanud, et liikmesriikidel on õigustatud huvi võtta oma finantshuvide kaitseks vajalikke meetmeid ning et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda käibemaksudirektiivi tunnustatud ja julgustatud eesmärk (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Molenheide jt, punkt 47; 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 71, samuti 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).

23 Nagu kohtujurist meenutas oma ettepaneku punktis 20, peavad liikmesriigid vastavalt proportsionaalsuse põhimõttele siiski võtma meetmeid, mis, võimaldades küll saavutada siseriikliku õigusega taotletud eesmärki, kahjustavad võimalikult vähe asjassepuutuvates ühenduse õigusaktides seatud eesmärke ja põhimõtteid (vt eespool viidatud kohtuotsus Molenheide jt, punktid 46 ja 47; 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-409/04: Teleos jt, EKL 2007, lk I-7797, punktid 52 ja 53, ning 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-271/06: Netto Supermarkt, EKL 2008, lk I-771, punktid 19 ja 20).

24 Seoses sellega tuleneb kohtupraktikast, et siseriiklikud õigusaktid, mis sätestavad käibemaksu enammakse tagastamise korra, mis on tunduvalt koormavam selliste maksukohustuslaste kategooriale, kelle puhul võib eeldada maksustamise vältimise riski, ilma et maksukohustuslasel oleks võimalik tõendada maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise puudumist, mille tõttu oleks võimalik talle kohaldada vähem piiravamat korda, ei ole maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ärahoidmise eesmärgi suhtes proportsionaalsed ja kahjustavad ülemäära

kuuenda käibemaksudirektiivi eesmärke ja põhimõtteid (vt mahaarvamiste välistamise valdkonnas analoogia põhjal 19. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-177/99 ja C-181/99: Ampafrance ja Sanofi, EKL 2000, lk I-7013, punkt 62, ning ennetava arestimise valdkonnas eespool viidatud kohtuotsus Molenheide jt, punkt 51).

25 Kõnesolevate siseriiklike õigusaktide puhul on tegemist just selliste õigusaktidega, nagu sedastati ka käesoleva kohtuotsuse punktis 20.

26 Eelotsusetaotlusest nähtub, et käibemaksuseaduse artikli 97 lõikeid 5 ja 7 kohaldatakse üldviisil ja ennetavalt uutele maksukohustuslastele, ilma et viimastel oleks võimalik tõendada maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise puudumist.

27 Samamoodi ei paista kõnesolevad siseriiklikud sätted vastavat kohtupraktikas esitatud tingimusele, mida meenutati käesoleva kohtuotsuse punktis 17 ja mille kohaselt tuleb käibemaksu enammakse tagasi maksta mõistliku aja jooksul. Nagu eelotsusetaotluses on täpsustatud, on uutele maksukohustuslastele ettenähtud 180-päevane tagastamistähtaeg esiteks kuus korda pikem kui käibemaksu ühekuuline deklareerimisperiood ning teiseks kolm korda pikem kui teistele maksukohustuslastele kohaldatav tähtaeg; samas ei ole Poola ametivõimud esitanud ühtki põhjendust, mis selgitaks vajadust rakendada sedavõrd erinevat kohtlemist võitlemaks maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega.

28 Lisaks paistab sedavõrd pikal tähtajal puuduvat mõte, kuna juhul, kui osutub vajalikuks põhjalikumalt uurida tagastamise õiguspärasust, võib maksuhaldur vajalike täpsustuste saamiseks käibemaksuseaduse artikli 87 lõike 2 alusel igal ajal pikendada 60-päevast tähtaega, mille jooksul tuleb tagastamine läbi viia.

29 Viimaseks, mis puudutab käibemaksuseaduse artikli 97 lõikega 7 uutele maksukohustuslastele antud võimalust tasuda tagatisdeposiit selleks, et neile saaks kohaldada

harilikku 60-päevast käibemaksu enammakse tagastamistähtaega, siis see ei mõjuta eelnevates punktides toodud kaalutlusi.

30 Nagu märgib komisjon, ei olnud kõnealune tagatisdeposiit proportsionaalne tagastatava käibemaksu enammaksega ega ka maksukohustuslase majandusliku mõjukusega.

31 Iseäranis võib taolise tagatisdeposiidi andmine – vastupidiselt käesoleva kohtuotsuse punktis 17 väljendatud nõuetele – tuua kaasa olulise finantsriski ettevõtjatele, kes on äsja alustanud oma tegevust ja kellel võivad seetõttu puududa märkimisväärsed sissetulekuallikad.

32 Tegelikkuses on kohustusel anda nimetatud tagatisdeposiit harilikult kohaldatava tähtaja kasutamiseks üksnes see mõju, et see asendab finantskoormuse, mis on seotud asjaoluga, et enammakstud käibemaksusummat peetakse kinni 180 päeva, finantskoormusega, mis on seotud tagatisdeposiidi summa kinnipidamisega. Seda enam ei ole õigustatud esiteks asjaolu, et viimatinimetatud summa võib nagu põhikohtuasjas olla tunduvalt suurem kui kõnesolev käibemaksu enammakse summa, ja teiseks see, et ajavahemik, mil tagatisdeposiiti kinni peetakse, on pikem kui uute maksukohustuslaste puhul ettenähtud käibemaksu enammakse tagastamise tähtaeg. Käibemaksuseaduse artikli 97 lõike 6 alusel võib tagatisdeposiidi vabaks lasta alles pärast 12 kuu möödumist käibedeklaratsiooni esitamisest tingimusel, et maksukohustuslane on maksnud kõik sel perioodil riigile tasumisele kuuluvad maksud.

33 Neil asjaoludel tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 18 lõikega 4 ja proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis pikendavad maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ärahoidmiseks vajaliku kontrollimise võimaldamiseks maksukohustuslase poolt käibemaksudeklaratsiooni esitamisest alates kulgevat tähtaega mis on siseriiklikul maksuhalduril teatud maksukohustuslaste kategooriale käibemaksu enammakse tagastamiseks, 60 päevalt 180 päevale välja arvatud juhul, kui viimased on andnud 250 000 Poola zloti suuruse tagatisdeposiidi.

Teine küsimus

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus uurib teises küsimuses seda, kas käibemaksuseaduse artikli 97 lõigete 5 ja 7 sätteid võib käsitada „erimeetmetena erandite tegemiseks", et ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõike 1 mõttes.

35 Sellega seoses on vaja meenutada, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõige 1 lubab liikmesriikidel kehtestada erimeetmeid tingimusel, et see toimub kindla menetluse raames, nähes eelkõige ette, et Euroopa Liidu Nõukogu peab selleks ühehäälselt loa andma.

36 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 39 ja nagu tõi õigesti välja komisjon, ei nähtu kohtutoimikust, et nõukogu oleks vastavalt nimetatud sättele andnud loa kõnesolevatele meetmetele kui erimeetmetele kuuenda käibemaksudirektiivi sätetest erandi tegemiseks.

37 Neil asjaoludel ei saa käibemaksuseaduse artikli 97 lõiked 5 ja 7 kuuluda nimetatud artikli 27 lõike 1 kohaldamisalasse.

38 Järelikult tuleb teisele küsimusele vastata, et sellised sätted, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei kujuta endast „erimeetmeid", mille eesmärk on ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõike 1 mõttes.

Kohtukulud

39 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (mida on muudetud nõukogu 12. detsembri 2005. aasta direktiiviga 2005/92/EÜ) artikli 18 lõikega 4 ja proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ning mis pikendavad maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ärahoidmiseks vajaliku kontrollimise võimaldamiseks maksukohustuslase poolt käibemaksudeklaratsiooni esitamisest alates kulgevat tähtaega, mis on siseriiklikul maksuhalduril teatud maksukohustuslaste kategooriale käibemaksu enammakse tagastamiseks, 60 päevalt 180 päevale välja arvatud juhul, kui viimased on andnud 250 000 Poola zloti suuruse tagatisdeposiidi.**

2. **Sellised sätted, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei kujuta endast „erimeetmeid", mille eesmärk on ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2005/92) artikli 27 lõike 1 mõttes.**

Allkirjad