



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
esitatud 18. märtsil 2021¹

Kohtuasi C-855/19

G. sp. z o.o.
versus

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Mootorikütuste ühendusesisene soetamine – Maksu ettemaksu tasumise kohustus – Viiepäevane tähtaeg, mis hakkab kehtima alates mootorikütuse sissetoomisest riigi territooriumile – ELTL artikkel 110 – Keeld kehtestada teiste liikmesriikide toodetele suuremaid riigimakse – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 273 – Maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks võetud meede – Artiklid 62 ja 69 – Käibemaksu sissenõutavus – Puudumine – Artikkel 206 – Mõiste „vahemaksed“ – Sellise maksu vahemakse, mis ei ole muutunud sissenõutavaks – Arvutamise alus – Maksustatavalt tehingult arvestatud brutosumma – Kogu maksustamisperioodilt arvestatud maksu netosumma

I. Sissejuhatus

1. Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 110 ning direktiivi 2006/112/EÜ² artiklite 69, 206 ja 273 tõlgendamist.
2. Taotlus on esitatud äriühingu G. sp. z o.o. (edaspidi „põhikohtuasja kaebaja“) ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Bydgoszczy maksukoja direktor, Poola) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mille ese on maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks kehtestatud kohustus tasuda mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral käibemaksu ettemaksu.
3. Põhikohtuasja kaebaja vaidlustas selle ettemaksu tasumise kohustuse – mille kohaselt tuli tal tasuda käibemaksu brutosumma, mis arvutati tema mahaarvamisõigust arvesse võtmata igakordsel mootorikütuste ühendusesisesel soetamisel, viie päeva jooksul alates nende toomisest riigi territooriumile – kehtivuse liidu õiguse seisukohalt.

¹ Algkeel: prantsuse.

² Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 25. mai 2016. aasta direktiiviga (EL) 2016/856 (ELT 2016, L 142, lk 12) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

4. Alljärgnevatel esitatud põhjustel olen arvamisel, et käibemaksudirektiivi artiklitega 62 ja 69 on niisugune ettemaksu kohustus vastuolus, kuna see võimaldab maksuhalduril nõuda maksukohustuslaselt tasumist enne, kui maks muutub *sissenõutavaks*.

5. Lisaks ei saa sellist ettemaksu pidada vahemakseks selle direktiivi artikli 206 tähenduses. Esiteks saavad sellised ettemaksed puudutada üksnes maksu, mis on eespool viidatud sätete alusel muutunud *sissenõutavaks*. Teiseks peavad need ettemaksed puudutama kogu maksustamisperioodi alusel arvutatud maksu *netosummat*, mitte maksustatavalt tehingult tasumisele kuuluvat käibemaksu brutosummat eraldi võetuna.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

6. Käibemaksudirektiivi artiklis 62 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

- 1) „maksustatav teokoosseis“ – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;
- 2) „käibemaksu sissenõutavus“ – maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.“

7. Selle direktiivi artikkel 68 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksustatav teokoosseis tekib hetkel, mil on toimunud kaupade ühendusesisene soetamine.

Kaupade ühendusesisene soetamine loetakse toimunuks hetkel, mil sarnased kaubatarned loetakse liikmesriigi territooriumi siseselt toimunuks.“

8. Nimetatud direktiivi artiklis 69 on sätestatud:

„Kaupade ühendusesisese soetamise korral muutub käibemaks sissenõutavaks arve väljastamisel, või artikli 222 esimeses lõigus osutatud tähtaja möödumisel, kui selleks ajaks ei ole arvet väljastatud.“

9. Käibemaksudirektiivi artiklis 206 on sätestatud:

„Iga maksukohustuslane, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, tasub käibemaksu netosumma artiklis 250 ettenähtud regulaarse käibedeklaratsiooni esitamisel. Liikmesriigid võivad nimetatud summa tasumiseks kehtestada muu tähtpäeva või nõuda vahemakseid.“

10. Selle direktiivi artiklis 222 on sätestatud:

„Kui tarnitakse kaupu artiklis 138 sätestatud tingimustel või osutatakse teenuseid, mille eest vastavalt artiklile 196 peab käibemaksu tasuma teenuse saaja, väljastatakse arve hiljemalt maksustatava teokoosseisu tekkimisele järgneva kuu viieteistkümnendaks kuupäevaks.

Muude kaubatarnete ja muu teenuste osutamisega seotud arvete väljastamisele võivad liikmesriigid kehtestada maksukohustuslastele ajapiirangud.“

11. Käibemaksudirektiivi artikli 273 esimeses lõigus on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

B. Poola õigus

12. 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (käibemaksuseadus) (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) (Dz. U. 2016, jrk nr 710) faktiliste asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 20 lõikes 5 on sätestatud:

„Kaupade ühendusesisese soetamise korral muutub käibemaks sissenõutavaks maksukohustuslase poolt arve väljastamise päeval, kuid hiljemalt kauba soetamise kuule järgneva kuu viieteistkümnendal päeval [...]“.

13. Käibemaksuseaduse artikli 99 lõike 11a kohaselt peab maksukohustuslane selle seaduse artikli 103 lõikes 5a nimetatud kaupade ühendusesisese soetamise korral esitama aktsiisi tasumise eest vastutava tolliasutuse direktorile igakuise deklaratsiooni tasumisele kuuluvate maksusummade kohta hiljemalt tasumise kohustuse tekkimise kuule järgneva kuu viiendal päeval.

14. Nimetatud seaduse artikli 103 lõike 5a kohaselt:

„6. detsembri 2008. aasta aktsiisiseaduse (l'ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym[, edaspidi „aktsiisiseadus“]) 2. lisas loetletud selliste mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral, mille tootmiseks või ringlusse lubamiseks on vajalik kontsessioon 10. aprilli 1997. aasta energiaseaduse (ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne) kohaselt, on maksukohustuslane kohustatud ilma tolliasutuse juhataja vastavasisulise teateta arvutama ja tasuma maksusummad aktsiisi tasumiseks pädeva tolliasutuse arvelduskontole:

- 1) viie päeva jooksul alates päevast, mil need kaubad viidi asjaomases loas määratletud aktsiisikauba vastuvõtmiskohta – kui kaubad on [aktsiisiseaduse] sätete tähenduses ühendusesiseselt soetanud registreeritud kaubasaaja, kohaldades aktsiisi peatamise korda kooskõlas aktsiisi käsitlevate sätetega;
- 2) viie päeva jooksul pärast nende kaupade toomist maksulattu mõne teise liikmesriigi territooriumilt;
- 3) nende kaupade riigi territooriumil teisaldamise hetkel, kui kaupa veetakse väljaspool aktsiisi peatamise korda kooskõlas aktsiisi käsitlevate sätetega.“

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

15. Põhikohtuasja kaebaja soetas 2016. aasta detsembris 20 tehinguga ühendusesiseselt diislikütust kokku mahus 3 190 874 m³.

16. Maksuhaldur täpsustas, et põhikohtuasja kaebaja ühendusesisesed soetamised kuuluvad käibemaksuseaduse artikli 103 lõikes 5a ette nähtud teise olukorra alla, milleks on kaupade toomine maksulattu teise liikmesriigi territooriumilt.

17. Põhikohtuasja kaebaja ei tasunud nendelt soetustelt käibemaksu summas 1 530 766 Poola zlotti (PLN) (ligikaudu 337 319,59 eurot) viie päeva jooksul alates diislikütuse liikmesriigi territooriumile toomisest, nagu on nõutud käibemaksuseaduse artikli 103 lõikes 5a. Lisaks ei esitanud ta ka igakuist deklaratsiooni hiljemalt selle kuu viiendal päeval, mis järgneb sellele kuule, mil maksekohustus tekkis, nagu on nõutud selle seaduse artikli 99 lõikes 11a.

18. Maksuhaldur nõudis 6. aprilli 2018. aasta otsusega põhikohtuasja kaebajalt 2016. aasta detsembri eest vaidlustalustelt ühendusesisestelt soetamistelt tasumisele kuuluva käibemaksu viivitamatut tasumist koos viivisega, mida arvutatakse alates maksetähtpäevale järgnevast päevast.

19. Põhikohtuasja kaebaja esitas kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Bydgoszczi vojevoodkonna halduskohus, Poola), kes jättis kaebuse 10. juuli 2018. aasta otsusega rahuldamata.

20. Põhikohtuasja kaebaja esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, vaidlustades käibemaksuseaduse artikli 103 lõike 5a õiguspärasuse ELTL artikli 110 ning käibemaksudirektiivi artiklite 69 ja 206 seisukohast.

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitas, et käibemaksuseaduse artikli 103 lõige 5a on osa riiklikul tasandil vastu võetud ja 1. augustil 2016 jõustunud „kütusepaketi“ ehk muudatuste kogumist, mille eesmärk on parandada käibemaksu kogumist mootorikütuste ühendusesisestelt soetamistelt ja ennetada käibemaksupettusi mootorikütuste piiriülesel turul.

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kirjeldas selle uue korra praktilisi tagajärgi maksukohustuslastele – kes soetavad mootorikütuseid ühendusesiseselt nagu põhikohtuasja kaebaja – järgmiselt.

23. Ühendusesisesele soetamisele kohaldatava tavapärase korra kohaselt deklareerib soetaja üldjuhul tasumisele kuuluva käibemaksu ja kasutab samas deklaratsioonis oma mahaarvamisõigust, võttes arvesse, et see deklaratsioon tuleb edastada hiljemalt igale maksustamisperioodile (kuu või kvartal) järgneva kuu kahekümne viiendal päeval.

24. Käibemaksuseaduse artikli 103 lõikega 5a kehtestatud uue korra kohaselt on mootorikütuste ühendusesisesel soetamise korral tasumisele kuuluva käibemaksu tasumise tähtaega oluliselt lühendatud, kusjuures käibemaks tuleb tasuda viie päeva jooksul alates mootorikütuse toomisest riigi territooriumile.

25. Praktikas tasub maksukohustuslane mootorikütuste ühendusesisesel soetamise korral tasumisele kuuluva käibemaksu enne nende soetamiste kohta käibedeklaratsiooni esitamist, kusjuures vastav deklaratsioon tuleb esitada hiljemalt selle kuu viiendal päeval, mis järgneb kuule, mil tekkis selle seaduse artikli 99 lõike 11a kohane maksekohustus.

26. Selliselt kaupu soetanud maksukohustuslane võib oma mahaarvamisõigust kasutada üksnes käibedeklaratsioonis, mille ta esitab pärast tasumisele kuuluva käibemaksu tasumist. Seega, erinevalt ühendusesisesele soetamisele kohaldatavast tavapärasest korrast on käibemaksu tasumise, mida nõutakse viie päeva jooksul pärast kütuse toomist riigi territooriumile, ja selle käibemaksu mahaarvamise, mis leiab aset käibedeklaratsiooni esitamise ajal, vahel ajaline vahe.

27. Just neid eripärasid arvestades soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksuseaduse artikli 103 lõikega 5a kehtestatud kord on kooskõlas liidu õiguse mitme sättega.

28. Kõigepealt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas see uus kord on kooskõlas ELTL artikliga 110 ja käibemaksudirektiivi artikliga 273. See küsimus ei puuduta mitte eespool kirjeldatud mootorikütuse ühendusesisese soetamise ja muude ühendusesiseste soetamiste kordade erinevust, vaid võimalikku erinevat kohtlemist mootorikütuse ühendusesisese soetamise ja riigisiseste kütusetarnete vahel.

29. Seejärel soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksuseaduse artikli 103 lõikes 5a sätestatud maksu ettemakse tegemise kohustus on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 69, mis reguleerib maksu sissenõutavust.

30. Lõpuks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas seda ettemaksu tasumise kohustust võib pidada vahemakseks, mille sissenõudmine on käibemaksudirektiivi artikli 206 kohaselt lubatud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab sellega seoses, et summa, mille maksukohustuslane peab tasuma, on käibemaksu „brutosumma“, nimelt ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv maksusumma enne mahaarvamist.

31. Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [ELTL] artikliga 110 ja [käibemaksudirektiivi] artikliga 273 on vastuolus selline säte nagu [käibemaksuseaduse] artikli 103 lõige 5a, milles on sätestatud, et mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral on maksukohustuslane kohustatud ilma tolliasutuse juhataja vastavasisulise teateta arvutama ja tasuma maksusummad aktsiisi tasumiseks pädeva tolliasutuse arvelduskontole:

- a) viie päeva jooksul alates päevast, mil need kaubad viidi asjaomases loas määratletud aktsiisikauba vastuvõtmiskohta – kui kaubad on [aktsiisiseaduse] sätete tähenduses ühendusesiseselt soetanud registreeritud kaubasaaja, kohaldades aktsiisi peatamise korda kooskõlas aktsiisi käsitlevate sätetega;
- b) viie päeva jooksul pärast nende kaupade toomist maksulattu mõne teise liikmesriigi territooriumilt;
- c) nende kaupade riigi territooriumil teisaldamise hetkel, kui kaupa veetakse väljaspool aktsiisi peatamise korda kooskõlas aktsiisi käsitlevate sätetega?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artikliga 69 on vastuolus selline säte nagu käibemaksuseaduse artikli 103 lõige 5a, milles on sätestatud, et mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral on maksukohustuslane kohustatud ilma tolliasutuse juhataja vastavasisulise teateta arvutama ja tasuma maksusummad aktsiisi tasumiseks pädeva tolliasutuse arvelduskontole:

- a) viie päeva jooksul alates päevast, mil need kaubad viidi asjaomases loas määratletud aktsiisikauba vastuvõtmiskohta – kui kaubad on [aktsiisiseaduse] sätete tähenduses ühendusesiselt soetanud registreeritud kaubasaaja, kohaldades aktsiisi peatamise korda kooskõlas aktsiisi käsitlevate sätetega;
 - b) viie päeva jooksul pärast nende kaupade toomist maksulattu mõne teise liikmesriigi territooriumilt;
 - c) nende kaupade riigi territooriumil teisaldamise hetkel, kui kaupa veetakse väljaspool aktsiisi peatamise korda kooskõlas aktsiisi käsitlevate sätetega; tõlgenduse kohaselt, et eespool nimetatud summa ei kujuta endast käibemaksu vahemakset [käibemaksudirektiivi] artikli 206 tähenduses?
3. Kas vahemakse [käibemaksudirektiivi] artikli 206 tähenduses, mida ei ole ettenähtud tähtaja jooksul tasutud, kaotab õiguslikus mõttes kehtivuse selle maksu deklareerimisperioodi lõppedes, millelt tuleb ettemakse tasuda?“

32. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 22. novembril 2019.

33. Põhikohtuasja kaebaja, maksuhaldur, Poola valitsus ja Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad. Ka vastasid need pooled ja huvitatud isikud Euroopa Kohtu 27. novembril 2020 esitatud küsimustele kirjalikult.

IV. Analüüs

34. Oma küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult teada, kas niisugune ettemaksu tasumise kohustus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on kooskõlas ELTL artikliga 110 ning käibemaksudirektiivi artiklitega 69, 206 ja 273. Eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasja kaebaja oli selle kohustuse alusel kohustatud tasuma iga mootorikütuse ühendusesise soetamise korral tasumisele kuuluva käibemaksu täies ulatuses viie päeva jooksul pärast kauba toomist riigi territooriumile.

35. Ma pean selguse huvides tarvilikuks jagada oma analüüsi neljaks osaks.

36. Esiteks välistan ma ELTL artikliga 110 keelatud diskrimineerimise, kuna sisetarned ja ühendusesised soetamised ei ole käibemaksupettuse ohu seisukohast sarnased.

37. Teiseks analüüsin võimalust kehtestada käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel niisugune ettemaksu maksmise kohustus meetmena, mille eesmärk on maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmine. Kuigi selline võimalus ei ole välistatud, on selle puhul siiski vaja järgida selle direktiivi teisi sätteid, eelkõige neid, mis puudutavad maksu sissenõutavust.

38. Kolmandaks esitan põhjused, miks selline ettemaksu tasumise kohustus on vastuolus käibemaksudirektiivi artiklitega 62 ja 69, kuna see võimaldab maksuhalduril nõuda maksukohustuslaselt tasumist enne, kui maks muutub *sissenõutavaks*, arvestades, et selle direktiivi artiklis 206 ette nähtud võimalus koguda vahemakseid saab puudutada üksnes maksu, mis on eespool viidatud sätete kohaselt muutunud sissenõutavaks.

39. Neljandaks ja teise võimalusena selgitan, miks nimetatud direktiivi artikliga 206 on vastuolus vahemaksete kogumine maksustatava tehingu *brutosummalt* eraldi võetuna, ilma et võetaks arvesse maksukohustuslase mahaarvamisõigust.

A. Ettemaksu tasumise kohustuse kooskõla ELTL artikliga 110 (esimene küsimus)

40. Poola valitsus väidab kõigepealt, et ELTL artikkel 110 ei ole kohaldatav, kuna käibemaksudirektiiviga on läbi viidud täielik ühtlustamine.

41. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liidu tasandil täielikult ühtlustatud valdkonnas vastu võetud riigisisese meetme hindamisel lähtuda ühtlustamismeetme sätetest, mitte esmase õiguse sätetest.³

42. On tõsi, et käibemaksudirektiivi teatud sätted – eelkõige need, mis käsitlevad ühendusesise soetamise, impordi määratlemise⁴ või ka maksustatava väärtuse kindlaksmääramist⁵ – ei jäta liikmesriikidele mingit kaalutlusruumi.

43. Siiski, teised sätted võimaldavad liikmesriikidele kaalutlusruumi, mõnel juhul isegi ulatuslikku, mistõttu ei saa öelda, et direktiiviga viidi läbi täielik ühtlustamine kõikides aspektides⁶. Nii on see muu hulgas käibemaksudirektiivi artikli 273 puhul, mida puudutab Euroopa Kohtule käesolevas kohtuasjas esitatud küsimus ning mis võimaldab liikmesriikidel võtta teatud meetmeid käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks⁷.

44. Arvan seega, et esmase õiguse sätted – sealhulgas ELTL artikkel 110 – on niisuguste meetmete suhtes tõesti kohaldatavad. Rõhutan, et Euroopa Kohus tegi samal ajal otsuse käibemaksualaste õigusnormide ja ELTL artikli 110 tõlgendamise kohta kohtuotsuses Dansk Denkvit⁸, mis puudutas kohtuasja, millel on teatavad sarnasused käesoleva kohtuasjaga.

45. Pärast seda täpsustust lisan, et see küsimus on käesoleva kohtuasja kontekstis üksnes formaalne, sest käibemaksudirektiivi artikkel 273 näeb võetud meetmete kehtivuse tingimusena ette riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute vahelise diskrimineerimise keelu, mis hõlmab seega ELTL artiklis 110 sätestatud keeldu.

46. ELTL artikkel 110 keelab liikmesriikidel kehtestada teiste liikmesriikide toodetele riigimakse, mis on suuremad samasugustele kodumaistele toodetele kehtestatud maksudest.

³ Vt 11. detsembri 2003. aasta kohtuotsus Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, punkt 64); 1. juuli 2014. aasta kohtuotsus Ålandlands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, punkt 57) ja 17. septembri 2020. aasta kohtuotsus Hidroelectrica (C-648/18, EU:C:2020:723, punkt 25).

⁴ Vt kohtujurist Campos Sánchez-Bordona ettepanek liidetud kohtuasjades Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:1, punkt 106).

⁵ Vt kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, punkt 50) ja 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, punkt 34).

⁶ Vt samamoodi seoses nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179); kohtujurist Cruz Villalóni ettepanek kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa (C-216/11, EU:C:2012:819, punkt 49) ja 14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa (C-216/11, EU:C:2013:162, punkt 28).

⁷ Vt selle kohta kohtujurist Elmeri ettepanek kohtuasjas Eismann (C-217/94, EU:C:1996:183, punkt 29).

⁸ 10. juuli 1984. aasta kohtuotsus (42/83, EU:C:1984:254, punkt 27). See kohtuasi puudutas Taani õigusnorme, milles olid ette nähtud maksustamisperioodid ja impordikäibemaksu tasumise tähtajad, mis erinesid vastavatest käibemaksu tasumise tähtaegadest riigisisese süsteemis.

47. Rõhutan, et kaupade ühendusesisene soetamine ja sisetarned toovad lõpuks kaasa sama käibemaksusumma maksmise, nagu rõhutasid maksuhaldur ja Poola valitsus. Nende kahe tehinguliigi suhtes kohaldatakse tegelikult sama käibemaksumäära ja need annavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse.

48. Tekib küsimus võimaliku *ebasoodsama finantsmõju* kohta, mis puudutab mootorikütuste ühendusesiseseid soetamisi võrreldes riigisiseste mootorikütuse tarnetega. Euroopa Kohus on juba mitu korda otsustanud, et teiste liikmesriikide toodetele kehtestatud lühemate maksetähtaegade kehtestamine on põhimõtteliselt ELTL artikliga 110 vastuolus.⁹

49. Järelikult tuleb kindlaks teha, kas põhikohtuasjas on maksukohustuslased, kes soetavad mootorikütust ühendusesiseselt, kohustatud tasuma käibemaksu kiiremini kui maksukohustuslased, kes ostavad kütuse riigisiseste tarnete raames.

50. Nagu maksuhaldur ja Poola valitsus selgitasid, on need kahte liiki tehingutele kohaldatavad korrad käibemaksu tasumise osas teataval määral sarnased.

51. Mootorikütuse ühendusesisese soetamise korral peab maksukohustuslane käibemaksuseaduse artikli 103 lõike 5a alusel tasuma riigile käibemaksu viie päeva jooksul alates kütuse toomisest riigi territooriumile. Hilisemas deklaratsioonis on tal õigus see käibemaksusumma maha arvata.

52. Mootorikütuse sisetarne korral on müüja kohustatud ostjale tasumisele kuuluva käibemaksu kohta esitama arve. Praktikaskannab ostja käibemaksu mitte otse riigile, vaid müüjale, kes vastutab selle käibemaksu tasumise eest riigile, arvestades, et ostjal on õigus see käibemaks oma hilisemas käibedeklaratsioonis maha arvata.

53. Mõlemal juhul (ühendusesisene kauba tarnimine või sisetarne) peab soetaja mootorikütuse ostult tasumisele kuuluva käibemaksu kogusumma maksma „avansiliselt“, kusjuures tal on õigus see käibemaks oma hilisemas käibedeklaratsioonis maha arvata.

54. Seda täpsustust arvestades tekib põhikohtuasja asjaolude puhul küsimus: millistel juhtudel saavad mootorikütuste ühendusesisesed soetamised ebasoodsama finantsmõju osaliseks võrreldes mootorikütuste sisetarnetega? Sellise ebasoodsa mõju olemasolu sõltub mootorikütuste sisetarnete puhul müüja ja ostja vahel kokku lepitud maksetähtaegadest, nagu töid õigesti esile maksuhaldur ja Poola valitsus.

55. Täpsemalt sõnastatuna: ühendusesisesed soetamised on finantsiliselt ebasoodsamas positsioonis iga kord, kui riigisiseste tarnete raames kokku lepitud maksetähtaeg on pikem kui käibemaksuseaduse artikli 103 lõike 5a ette nähtud tähtaeg, see tähendab viis päeva alates kütuse toomisest riigi territooriumile. Kui kasutada ühtaegu nii maksuhalduri kui ka Poola valitsuse kasutatud sõnu, võib poolte vahel sisetarne raames kokku lepitud tähtaeg olla praktikasknii lühem kui pikem kui viis päeva.

56. Kuid väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artikli 110 esimese lõigu rikkumisega tegemist siis, kui imporditud tootelt ja samasuguselt kodumaiselt tootelt võetavad maksud arvutatakse erineval viisil ja vastavalt sellistele eeskirjadele, mis viivad *kas või teatud juhtudel*

⁹ Vt 27. veebruari 1980. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa (55/79, EU:C:1980:56, punkt 9); 10. juuli 1984. aasta kohtuotsus Dansk Denkvit (42/83, EU:C:1984:254, punkt 30); 17. juuni 1998. aasta kohtuotsus Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, punktid 23 ja 24) ja 12. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punkt 48).

imporditud toote kõrgema määraga maksustamiseni.¹⁰ Sellest järeldub, et maksusüsteemi saab pidada ELTL artikliga 110 kooskõlas olevaks üksnes siis, kui on tuvastatud, et see on korraldatud viisil, mis välistab *kõigil juhtudel* imporditud toodete maksustamise kõrgemalt võrreldes kodumaiste toodetega.¹¹

57. Selle kohtupraktika kohaselt piisab ELTL artikli 110 rikkumise tuvastamiseks põhimõtteliselt asjaolust, et maksukohustuslased, kes soetavad moortorikütuseid ühendusesiseselt, on teatud juhtudel kohustatud tasuma käibemaksu kiiremini kui maksukohustuslased, kes ostavad moortorikütust riigisiseste tarnete raames.

58. Siiski tuleb veel kindlaks teha, kas ELTL artikkel 110 kehtestab absoluutse kohustuse selles mõttes, et see keelab *mis tahes juhul* riigimaksu, millega maksustatakse teiste liikmesriikide tooteid rohkem, või on selle kohustusega seotud teatav paindlikkus, mis võimaldab asjaomasel liikmesriigil sellist erinevat kohtlemist *põhjendada*.

59. Sellega seoses tuleb märkida, et ELTL artiklile 110 ei ole lisatud põhjendamise klauslit nagu eelkõige sätete puhul, mis keelavad piirangud vabale liikumisele¹². Euroopa Kohtu sõnadega „kui diskrimineerimine on kindlaks tehtud, ei näe [ELTL] artikkel 110 asjaomasele liikmesriigile ette ühtegi põhjendamise võimalust“¹³.

60. ELTL artiklis 110¹⁴ väljendatud diskrimineerimiskeelu põhimõte eeldab siiski, et erineva kohtlemise korral, nagu on kõne all põhikohtuasjas, oleksid vaadeldavad olukorrad *sarnased*.

61. Komisjon väidab aga, et maksukohustuslased, kes ostavad moortorikütust vastavalt ühendusesisele soetamise või sisetarne raames, ei ole sarnases olukorras, mistõttu ühendusesiseste soetamiste puhul ette nähtud ettemaksu maksmise kohustus ei riku ELTL artiklit 110.

62. Komisjon tõi esile, et direktiiviga 91/680/EMÜ¹⁵ kehtestatud üleminekukorra raames iseloomustab ühendusesiseseid soetamisi see, et sihtkoha liikmesriigi territooriumile tarnitakse toode, mis on käibemaksust vabastatud. Müüja teostatud ühendusesisene tarne on päritoluriigis maksust vabastatud ja maksukohustuslane, kes kauba ühendusesiseselt sihtriigis soetab, peab märkima deklaratsioonis tasumisele kuuluva maksu.¹⁶ Sellele olukorrale omaste pettuste ohuga on põhjendatud eripreventiivsete meetmete kehtestamine.

63. Ma nõustun selle arutluskäiguga.

¹⁰ Vt eelkõige 2. aprilli 1998. aasta kohtuotsus Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, punkt 34); 19. märtsi 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Soome (C-10/08, ei avaldata, EU:C:2009:171, punkt 23) ja 15. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Cali Esprou (C-104/17, EU:C:2018:188, punkt 41).

¹¹ Vt eelkõige 19. märtsi 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Soome (C-10/08, ei avaldata, EU:C:2009:171, punkt 24); 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus X (C-437/12, EU:C:2013:857, punkt 28) ja 12. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punkt 46).

¹² Näiteks on ELTL artikkel 36 ELTL artiklites 34 ja 35 sätestatud keelde leevendav põhjenduse klausel.

¹³ 17. juuni 1998. aasta kohtuotsus Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, punkt 24). Vt ka kohtujurist Boti ettepanek kohtuasjas Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:463, punkt 57).

¹⁴ Vt eelkõige 17. juuli 1997. aasta kohtuotsus Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, punkt 29); 5. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Nádasdi ja Németh (C-290/05 ja C-333/05, EU:C:2006:652, punkt 51) ja 8. novembri 2007. aasta kohtuotsus Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, punkt 56).

¹⁵ Nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiv, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160).

¹⁶ Vt käesoleva ettepaneku punkt 23.

64. On kindlaks tehtud, et ulatuslike pettuste risk käibemaksu valdkonnas on seotud just ühendusesiseste tehingutega, eelkõige „karussellpettuste“ või „kohustusi rikkunud ettevõtja“ pettuste vormis¹⁷. Seega ei ole mootorikütuste soetamine ühendusesiseselt või sisetarne raames – käibemaksupettuste riski silmas pidades – sarnases olukorras. Nagu komisjon rõhutas, tuleneb see objektiivne erinevus valikust, mille liidu seadusandja tegi direktiiviga 91/680 üleminekukorra kehtestamisel.

65. Lisaks ei ole vaidlustatud seda, et põhikohtuasjas kõne all olev ettemakse kohustus võimaldab võidelda seda liiki pettuste vastu. Esiteks on käibemaksupettuste vastane võitlus „kütusepaketi“ – mille alla see ettemaksu kohustus kuulub – otsene eesmärk.¹⁸ Teiseks, nagu rõhutas komisjon, võimaldab kohustus tasuda mootorikütuse ostmisel tasumisele kuuluv käibemaksusumma viie päeva jooksul pärast selle toomist riigi territooriumile võidelda nn kohustusi rikkunud ettevõtja pettuse vastu.

66. Rõhutan veel, et see lähenemisviis on kooskõlas Euroopa Kohtu poolt kohtuotsuses Dansk Denavit¹⁹ omaks võetud lähenemisega. Euroopa Kohus nimelt otsustas, et ELTL artikliga 110 ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mis näevad ette erinevad tähtajad „impordi“ (mis sel ajal hõlmab ühendusesiseseid soetamisi)²⁰ ja sisetehingute jaoks käibemaksu valdkonnas, arvestades asjaolu, et nendele tehingutele kohaldatavad korrad ei ole võrreldavad.²¹

67. Lõpuks pean vajalikuks rõhutada vastupidise tõlgenduse – milles leitakse, et ELTL artiklit 110 on rikutud – süsteemseid tagajärgi. Arvestades liidu õigusnormide hierarhiat, tähendaks see tõlgendus, et liidu seadusandjal ei ole pädevust muuta käibemaksudirektiivi nii, et eespool nimetatud pettuste vastu võitlemiseks oleks ette nähtud ettemaksu tasumise kohustus üksnes ühendusesiseste soetamiste puhul. Niisugune tõlgendus ei ole minu arvates vastuvõetav.

68. Eespool öeldut arvestades leian, et ELTL artiklit 110 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui kehtestatakse kohustus tasuda mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral käibemaksu ettemaksu viie päeva jooksul alates kütuse toomisest riigi territooriumile – nagu on kõne all põhikohtuasjas.

¹⁷ Vt eelkõige kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek liidetud kohtuasjades Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:174, punktid 27–35); kohtujurist Poiares Maduro ettepanek kohtuasjas Federation of Technological Industries jt (C-384/04, EU:C:2005:745, punktid 7–9) ja kohtujurist Szpunari ettepanek liidetud kohtuasjades Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2217, punktid 31–38).

¹⁸ Vt käesoleva ettepaneku punkt 21.

¹⁹ 10. juuli 1984. aasta kohtuotsus (42/83, EU:C:1984:254, punkt 32).

²⁰ Enne seda, kui direktiiviga 91/680 kehtestati üleminekukorra raames mõiste „ühendusesisene soetamine“, määratles nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikkel 7 „importi“ kui mis tahes kauba liikmesriigi territooriumile toomist. Kehtiva korra kohaselt hõlmab mõiste „ühendusesisene soetamine“ kaupade tarnimist liikmesriikide vahel (käibemaksudirektiivi artikkel 20), samas kui mõiste „import“ piirdub kolmandatest riikidest pärit kauba impordiga (käibemaksudirektiivi artikkel 30).

²¹ 10. juuli 1984. aasta kohtuotsus Dansk Denavit (42/83, EU:C:1984:254, punkt 32).

B. Võimalus kvalifitseerida kohustus tasuta ettemaksu „maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks võetud meetmena“ käibemaksudirektiivi artikli 273 tähenduses (esimene küsimus)

69. Käibemaksudirektiivi artikkel 273 lubab liikmesriikidel kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks või maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks teatavaid lisakohustusi tingimusel, et:

- need kohustused austavad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet, ja
- need kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

70. Esitaks tuleb analüüsida, kas põhikohtuasjas kõne all oleva ettemaksu tasumise kohustuse puhul on need tingimused täidetud.

71. Kõigepealt, nagu ma käesoleva ettepaneku punktis 65 rõhutasin, on selle kohustuse eesmärk võidelda käibemaksupettuse mehhanismide vastu, mis kasutavad ühendusesisestele soetamistele kohaldatava korra eripärasid.

72. Seejärel tõin ma käesoleva ettepaneku punktides 58–68 välja põhjused, miks see kohustus ei ole diskrimineeriv, kuna mootorikütuste ühendusesisesed soetamised ja sisetarned ei ole käibemaksupettuse ohtu arvestades sarnases olukorras.

73. Lõpuks lisan, et ettemaksu maksmise kohustus ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa „piiriületusega seotud formaalsusi“ käibemaksudirektiivi artikli 273 tähenduses.

74. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb nimelt, et kuigi riigisisese maksuga maksustatava toote importijale pandud formaalsuse eesmärk on tagada selle maksu summale vastava võla tasumine, on selline formaalsus seotud maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisuga, milleks on ühendusesisene soetamine, mitte piiri ületamisega selle sätte tähenduses.²²

75. Ei ole aga mingit kahtlust, et ettemaksu maksmise kohustuse eesmärk on juba oma olemuselt tagada tasumisele kuuluva maksu summale vastava võla tasumine, nagu komisjon õigesti märkis.

76. Eeltoodust tuleneb, et käibemaksudirektiivi artiklis 273 sõnaselgelt sätestatud tingimused on põhikohtuasjas kõne all oleva ettemaksu tasumise kohustuse puhul täidetud.

77. Seejärel tuleb siiski veel analüüsida, kas sellise kohustuse kehtestamisega ei minda väljapoole liikmesriikidele käibemaksudirektiivi artikliga 273 antud tegutsemisruumi.

78. Sellega seoses on Euroopa Kohus korduvalt otsustanud, et käibemaksudirektiivi artikkel 273 annab liikmesriikidele tõepoolest kaalutusõiguse vahendite osas, mille eesmärk on käibemaksu kogumine täies ulatuses ja võidelda maksupettuste vastu. Siiski on nad kohustatud oma pädevust teostama liidu õigust ja selle aluspõhimõtteid ning eelkõige proportsionaalsuse põhimõtet ja neutraalse maksustamise põhimõtet järgides.²³

²² 18. jaanuari 2007. aasta kohtuotsus Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, punktid 47 ja 48); 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312, punkt 27) ja 12. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punkt 37).

²³ Vt eelkõige 17. mai 2018. aasta kohtuotsus Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321, punkt 41); 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 35) ja 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punktid 38 ja 39).

79. See liidu õiguse järgimise nõue tähendab, et liikmesriigi kehtestatud kohustus peab selleks, et see oleks käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel õigustatud, olema kooskõlas selle direktiivi teiste sätetega.

80. Nagu komisjon õigesti rõhutas, kinnitab seda tõlgendust käibemaksudirektiivi artikkel 395, mille kohaselt võib nõukogu ühehäälselt komisjoni ettepaneku põhjal anda igale liikmesriigile loa võtta erimeetmed *käesoleva direktiivi sätetest erandite* tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist.

81. Kuna käibemaksudirektiivi artikkel 395 seab erandi tegemise sellest direktiivist sõltuvusse nõukogu loast, on selle direktiivi artikli 273 eesmärk kindlasti võtta meetmeid, mis *ei ole erandid* sellest direktiivist. Vastupidine tõlgendus muudaks nimetatud artikli 395 sisutühjaks, eelkõige vajaduse saada nõukogult luba erandite tegemiseks.

82. Seda tõlgendust kinnitab kohtuotsus Maks Pen²⁴, milles Euroopa Kohus analüüsis, kas käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel kehtestatud kohustus on kooskõlas maksu sissenõutavust ja mahaarvamisõigust käsitlevate sätetega.

83. Seega tuleb käesolevas kohtuasjas analüüsida, kas kohustus tasuda ettemaksu on kooskõlas käibemaksudirektiivi teiste sätetega, eelkõige maksu sissenõutavaks muutumisega, mis on eelotsusetaotluse esitanud kohtu teise ja kolmanda küsimuse ese.

C. Sellise maksu ettemaksuna tasumise kohustuse kooskõla käibemaksudirektiivi artiklitega 62, 69 ja 206, mis ei ole veel sissenõutav (teine ja kolmas küsimus)

84. Teise ja kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult sisuliselt teada, kas selline ettemaksu tasumise kohustus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on vastuolus käibemaksudirektiivi artiklitega 62 ja 69, mis reguleerivad maksu sissenõutavust ühendusesiseste soetamiste korral, tõlgendatuna lähtuvalt selle direktiivi artiklist 206, mis näeb ette võimaluse nõuda vahemakseid.

85. Nende küsimuste ulatuse täpsustamiseks pean tarvilikuks meelde tuletada mõistete „maksustatav teokoosseis“, „sissenõutavus“ ja käibemaksu „tasumise kohustus“ suhestumise.

86. Käibemaksudirektiivi artiklis 62 sätestatud definitsioonide kohaselt tekib *maksustatav teokoosseis* siis, kui maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused on täidetud. Maksu *sissenõutavus* puudutab omakorda maksuhalduril teatud hetkel tekkivat seadusjärgset õigust nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata *tasumise tähtaja* edasilükkamise võimalusest. Selle direktiivi artikli 206 kohaselt tekib *tasumise kohustus* üldjuhul käibedeklaratsiooni esitamisel.

87. Nende määratluste põhjal võib järeldada, et maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis, sissenõutavus ja tasumise kohustus on kolm *järjestikust* etappi maksu kogumisele viivas menetluses: selleks, et tekiks kohustus tasuda, peab maks olema muutunud sissenõutavaks, ning et maks muutuks sissenõutavaks, on vajalik, et enne oleks tekkinud maksustav teokoosseis.²⁵

²⁴ 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus (C-18/13, EU:C:2014:69, punktid 42–48).

²⁵ Nende kolme mõiste eristamise vajalikkuse kohta vt 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punktid 21–24).

88. Mis puudutab põhikohtuasjas kõne all olevat ettemakse tasumise kohustust, siis näib mulle keeruline vaielda vastu sellele, et kohustuse tekkimiseks ajaks on *maksustatav teokoosseis* olemas, nagu õigesti rõhutasid maksuhaldur ja komisjon.

89. Käibemaksudirektiivi artikli 68 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ühendusesisese soetamise hetkel. Käibemaksuseaduse artikli 103 lõige 5a viitab sõnaselgelt mootorikütuse „ühendusesisesele soetamisele“ ja tekitab vaidlusaluse kohustuse pärast kütuse toomist riigi territooriumile.²⁶ Seega tekib põhikohtuasjas kõne all olev ettemakse tasumise kohustus eeldatavasti pärast maksustatava teokoosseisu tekkimist.

90. Seevastu olen arvamusel, et selline kohustus ei ole kooskõlas maksu *sissenõutavust* käsitlevate sätetega, täpsemalt käibemaksudirektiivi artiklitega 62 ja 69.

91. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 69 koostoimes selle direktiivi artikliga 222 *muutub* ühendusesisese soetamise korral maks *sissenõutavaks* arve väljastamisel või hiljemalt maksustatava teokoosseisu tekkimise kuule järgneva kuu viieteistkümnendal päeval (kui enne seda kuupäeva ei ole arvet väljastatud).

92. Käibemaksuseaduse artikli 103 lõige 5a tekitab aga ettemaksu maksmise kohustuse sõltumata käibemaksudirektiivi artiklis 69 sätestatud sissenõutavuse tingimustest, see tähendab viie päeva jooksul alates kütuse toomisest riigi territooriumile. Täpsemalt tekib see kohustus sõltumata arve väljastamisest ja enne eelmises punktis nimetatud tähtaja möödumist (mille möödumisel muutub maks tingimata sissenõutavaks).

93. Seega näib mulle, et selline säte ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 69 koostoimes selle direktiivi artikliga 62. Nimelt on maksu sissenõutavus „maksuhalduri[...] õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist“. Enne selle õiguse tekkimist ei saa maksuhaldur astuda mingeid samme maksu saamiseks.

94. Rõhutan, et käibemaksudirektiiv ei sisalda ühtegi erandit selle artikli 69 sätetest, mis käsitlevad ühendusesiseste soetamiste korral maksu sissenõutavust, nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus. Sõltumata nende õigusnormide täpsest sisust, millega määratakse kindlaks maksu sissenõutavaks muutumise hetk²⁷, on põhimõte sama kõigi käibemaksuga maksustatavate tehingute puhul: maksuhalduril ei ole õigust *nõuda* mis tahes tasumist enne maksu *sissenõutavaks* muutumist.

95. Vastupidi maksuhalduri ja Poola valitsuse väidetele kehtib see järeldus ka käibemaksudirektiivi artikli 206 teises lauses ette nähtud vahemaksete tegemise võimaluse kohta.

96. Selle sätte kohaselt on igal maksukohustuslasel kohustus tasuda käibemaksu netosumma deklaratsiooni esitamisel, kusjuures liikmesriikidel on võimalus nõuda vahemakseid.

97. Asjakohaste sätete ülesehitusest nähtub aga, et liikmesriikidele antud võimalus nõuda vahemaksete tasumist saab puudutada üksnes maksu, mis on muutunud *sissenõutavaks* vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 62 ja sellele järgnevatele artiklitele.

²⁶ Vt käesoleva ettepaneku punkt 14.

²⁷ Sisetehtingute osas kehtivad maksu sissenõutavaks muutumise hetke kohta keerulisemad eeskirjad: vt käibemaksudirektiivi artiklid 63–67.

98. Esiteks on ilmne, et käibemaksudirektiivi artikli 206 teine lause (võimalus koguda vahemakseid) leevendab selle sätte esimeses lauses sätestatud põhimõtet (maksekohustus deklaratsiooni esitamisel), mis kuulub direktiivi XI jaotise 1. peatükki „Maksukohustus“.

99. Seevastu ei saa käibemaksudirektiivi artikli 206 teine lause teha erandit selle direktiivi artiklitest 62 ja 69, mis kuuluvad nimetatud direktiivi VI jaotisesse „Maksustatav teokoosseis ja maksu sissenõutavus“.

100. Konkreetsemalt võimaldab vahemaksete kogumise võimalus liikmesriikidel ette näha mitte maksu sissenõutavaks muutumise kuupäeva (maksu sissenõudmise menetluse teine etapp), vaid juba sissenõutavaks muutunud maksu tasumise kuupäeva (maksu sissenõudmise kolmas etapp).²⁸

101. Seda tõlgendust kinnitavad minu arvates veelgi käibemaksudirektiivi artiklid 206 ja 250 koostoimes. Kuigi selle direktiivi artiklis 206 on ette nähtud kohustus tasuda maksudeklaratsiooni esitamisel, on direktiivi artiklis 250 täpsustatud, et maksukohustuslasel tuleb deklaratsioonis märkida „kogu *sissenõutavaks* muutunud maksu [...] arvutamiseks vajalik teave“.²⁹ Need sätted kinnitavad, et käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemis saab mis tahes tasumise kohustus, isegi ettemaksena, puudutada üksnes *sissenõutavaks* muutunud maksu, mis tuleb kindlaks teha maksukohustuslase deklaratsioonis.

102. Seda tõlgendust kinnitab ka kohtuotsus Balocchi³⁰, milles Euroopa Kohus eristas sissenõutavaid makse ja makse, mida ei saa sisse nõuda.

103. See kohtuotsus puudutas Itaalia õigusnorme, mille kohaselt pidid maksukohustuslased tegema enne 20. detsembrit ettemakse, mis moodustas 65% tasumisele kuuluvast käibemaksu netosummast kogu jooksva kvartali eest, mis lõppes hiljemalt järgmise aasta 5. märtsil.

104. Euroopa Kohus leidis, et selline mehhanism on vastuolus kuuenda direktiivi artiklitega 62, 63 ja 206, kuna selle tulemusel „läheksid avansilised maksed vastuollu direktiivi reegluga, mille kohaselt liikmesriigid *nõuavad käibemaksu tasumist üksnes sooritatud tehingutelt*“.³¹

105. Teisisõnu otsustas Euroopa Kohus, et ühtegi makset, sealhulgas vahemakseid, ei saa nõuda enne maksu *sissenõutavaks* muutumist³². Sellega järgis Euroopa Kohus selles kohtuasjas komisjoni seisukohta³³, mis vastab tõlgendusele, mille ma esitan käesolevas asjas.

106. Täpsustan, et selle tõlgendusega ei ole vastuolus vahemaksete kindlasummaline arvutamine, tingimusel et see arvutus korraldatakse viisil, mis võimaldab vältida niisuguste maksude hõlmamist, mis ei ole veel sissenõutavad. Minu arvates on see kohtuotsuse Balocchi peamine sõnum.³⁴

²⁸ Vt käesoleva ettepaneku punktid 85–87.

²⁹ Kohtujuristi kursiiv.

³⁰ 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus (C-10/92, EU:C:1993:846).

³¹ Vt 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punktid 27 ja 31). Kohtujuristi kursiiv.

³² Käibemaksudirektiivi artiklis 63 on sätestatud, et „[m]aksustatav teokoosseis tekib ja käibemaks *muutub sissenõutavaks* alates kaubaräetete *teostamise* või teenuste *osutamise* hetkest.“ (kohtujuristi kursiiv).

³³ Kohtuasja Balocchi (C-10/92) kohtuistungis protokollis on komisjoni põhjendused võetud kokku järgmiselt: „Komisjon väidab esiteks, et Itaalia õigus on vastuolus direktiivi artikliga 10. Selles sättes kehtestatud põhireegel – mis ühtlustab maksustatava teokoosseisu mõiste ja käibemaksu sissenõutavuse – on see, et *maks muutub sissenõutavaks alles maksustatava tehingu toimumise ajal; maksu avansilist makset, isegi kui see on osaline, ei saa mingil juhul nõuda*. [...] Samamoodi lubab direktiivi artikkel 22, mis näeb ette võimaluse koguda „vahemakseid“, liikmesriikidel tegelikult maksu tasumise tähtaega pikendada ja nõuda ettemakseid maksu sissenõutavaks muutumise ja selle tasumiseks ette nähtud ajahetke vahelisel ajal.“ (kohtujuristi kursiiv).

³⁴ 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punktid 27–31).

107. Eeltoodust tuleneb, et käibemaksudirektiivi artiklitega 62 ja 69 on vastuolus selline ettemaksu tasumise kohustus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuna see võimaldab maksuhalduril nõuda maksukohustuslaselt tasumist enne, kui maks muutub sissenõutavaks. Seda järeldust ei kõiguta selle direktiivi artiklis 206 ette nähtud võimalus koguda vahemakseid, mis võivad puudutada üksnes maksu, mis on eespool viidatud sätete kohaselt muutunud sissenõutavaks.

108. Mitme käibemaksudirektiivi sättega vastuolus olevana ei saa sellist ettemaksu tasumise kohustust selle direktiivi artikli 273 alusel kehtestada.

D. Sellise kohustuse kooskõla käibemaksudirektiivi artikliga 206, mille kohaselt tuleb maksustatavalt tehingult tasuda ettemaksu tasumisele kuuluva maksu brutosummas (teine ja kolmas küsimus)

109. Teise võimalusena soovin veel analüüsida põhikohtuasjas kõne all oleva ettemakse kohustuse teist aspekti, nimelt asjaolu, et see puudutab mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral tasumisele kuuluva *käibemaksu brutosummat* eraldi arvestatuna, võtmata arvesse maksukohustuslase mahaarvamisõigust.

110. Järgmistel põhjustel leian, et selline kohustus on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 206, nagu õigesti väitsid põhikohtuasja kaebaja ja komisjon.

111. Käibemaksudirektiivi artiklis 206 sätestatud aluspõhimõte on, et maksukohustuslane ei pea käibemaksu tasuma mitte iga *maksustatava tehingu* (näiteks ühendusesisene soetamine või kaubatarne) järel, vaid pärast iga *maksustamisperioodi* lõppu. Nii saadakse selle sätte esimeses lauses nimetatud käibemaksu *netosumma*, liites maksustamisperioodil tehtud kõikidelt maksustatavatelt tehingutelt tasumisele kuuluvad maksud, millest arvatakse maha kõigi samal perioodil tehtud tehingutelt tasutud maks.

112. Minu arvates võimaldab käibemaksudirektiivi artikli 206 teises lauses ette nähtud võimalus nõuda *enne tähtaega* kogu *maksustamisperioodi* eest arvutatud käibemaksu *netosumma* osalist tasumist. Väljend „vahemakse“ viitab nimelt hiljem tasumisele kuuluva summa ehk kogu maksustamisperioodi alusel arvutatud käibemaksu netosumma osalisele tasumisele. Seda tõlgendust toetab selle sätte poolakeelne versioon, milles on sõnaselgelt nimetatud vahemakse tegemist „sellelt summalt“³⁵, nagu rõhutas põhikohtuasja kaebaja.

113. Vastupidi maksuhalduri ja Poola valitsuse väidetele ei muuda see tõlgendus vahemaksete sissenõudmist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks. Selleks et sellised vahemaksed oleksid käibemaksudirektiivi artikli 206 teise lausega kooskõlas, peavad need tuginema maksustamisperioodi lõpus tasumisele kuuluva käibemaksu netosumma hindamisele, nagu ettemaksu tasumise kohustuse puhul, mida Euroopa Kohus analüüsis kohtuotsuses Balocchi.³⁶

³⁵ „Každy podatnik zobowiazany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę Netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny final zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty.“

³⁶ 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus (C-10/92, EU:C:1993:846). Vt käesoleva ettepaneku punktid 102–106.

114. Seevastu ei saa seda sätet tõlgendada nii, et see lubab nõuda igalt *maksustatavalt tehingult* eraldi tasumisele kuuluva käibemaksu *brutosummat*, nagu näeb ette põhikohtuasjas kõne all olev kohustus tasuda ettemaksu. Minu arvates muudaks selline tõlgendus käibemaksu enda laadi, kuna see on maks, mille tasumist nõutakse iga *maksustamisperioodi* lõpus, mitte pärast iga maksustatavat tehingut.

115. Täpsustan, et kohtuotsus Macikowski³⁷ ei sea seda tõlgendust kuidagi kahtluse alla. Nagu põhikohtuasja kaebaja ja komisjon õigesti märkisid, oli selles kohtuotsuses valitud lahendus põhjendatud eriliste või isegi erandlike asjaoludega, arvestades käibemaksuga maksustatud tehingute kogumit, ning seda ei saa üldistada.

116. Täpsemalt puudutas see kohtuotsus käibemaksu tasumist maksukohustuslasele, äriühingule Royal kuuluva kinnisasja sundtäitmise teel toimunud müügilt. Kohtutäitur Marian Macikowski oli kinnisasja arestinud ja oksjonil müüki pannud. Müügihind koos tasumisele kuuluva käibemaksusummaga kanti pädeva kohtu kontole. Kuna aga maksu ei tasunud ette nähtud tähtaja jooksul, pidas maksuhaldur käibemaksu tasumise eest vastutavaks M. Macikowskit.

117. Euroopa Kohus otsustas, et sellistel asjaoludel ei ole käibemaksudirektiivi artikliga 206 vastuolus kohtutäituri kohustus tasuda sundtäitmise teel toimuva kinnisasja müügilt tasumisele kuuluva käibemaksu *brutosumma*.³⁸

118. Siiski põhines selline tõlgendus selgelt ühel olulisel sedastusel, nimelt vahetegemisel sellelt tehingult maksu tasumiseks kohustatud isiku (kohtutäitur M. Macikowski) ja isiku vahel, kellel oli mahaarvamisõigus maksustamisperioodi lõpul (maksukohustuslane Royal)³⁹. Sellistel asjaoludel ei ole käibemaksudirektiivi artikliga 206 vastuolus kohustus tasuda kõnealuselt maksustatavalt tehingult maksu brutosumma, kuna eelduslikult ei ole selle summa tasumiseks kohustatud isikul (kohtutäitur) vastavat mahaarvamisõigust.

119. Lisaks rõhutan, et see lahendus sobib kokku sundtäitmise teel toimuva müügi kontekstiga, millest saadud tulu ei saa üle kanda kinnisasja omanikule, kes ei ole muu kui maksukohustuslane.

120. Seevastu ei ole kohtuotsus Macikowski⁴⁰ asjakohane kõigis „tavapärastes“ olukordades, kus maksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellel on mahaarvamisõigus. Kõigil neil juhtudel saab vahemakse selle sätte tähenduses seonduda üksnes osaga *maksustamisperioodil* tasumisele kuuluvast maksu *netosummast*.

121. Lisan, et kohtuotsuse Macikowski⁴¹ ulatust piirab veel selle kohtuotsuse punkt 58, milles Euroopa Kohus märgib, et käibemaksu ülekandmist tasumise eest vastutavalt isikult (kohtutäitur) nõutakse *pärast käibedeklaratsiooni esitamist* maksukohustuslase poolt. Kuid põhikohtuasja asjaoludel tuleb ettemaksu tasuda enne seda, kui maksukohustuslane esitab deklaratsiooni.⁴²

³⁷ 26. märtsi 2015. aasta kohtuotsus (C-499/13, EU:C:2015:201).

³⁸ 26. märtsi 2015. aasta kohtuotsus Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punkt 57 jj).

³⁹ 26. märtsi 2015. aasta kohtuotsus Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punkt 57).

⁴⁰ 26. märtsi 2015. aasta kohtuotsus (C-499/13, EU:C:2015:201).

⁴¹ 26. märtsi 2015. aasta kohtuotsus (C-499/13, EU:C:2015:201).

⁴² Vt käesoleva ettepaneku punktid 17 ja 26.

122. Eeltoodust tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikliga 206 on vastuolus kohustus tasuda mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral käibemaksu ettemaksu viie päeva jooksul alates kütuse toomisest riigi territooriumile, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuni see kohustus puudutab selle tehingu eest tasumisele kuuluva maksu brutosummat eraldi võetuna ja mitte kogu maksustamisperioodi eest arvatud maksu netosummat.

V. Ettepanek

123. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. ELTL artiklit 110 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui kehtestatakse kohustus tasuda mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral käibemaksu ettemaksu viie päeva jooksul alates kütuse toomisest riigi territooriumile.
2. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 25. mai 2016. aasta direktiiviga (EL) 2016/856, artiklit 273 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus kohustus tasuda mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral käibemaksu ettemaksu viie päeva jooksul alates kütuse toomisest riigi territooriumile, tingimusel et see kohustus on kooskõlas selle direktiivi teiste sätetega.
3. Direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2016/856, artikleid 62 ja 69 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus kohustus tasuda mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral käibemaksu ettemaksu viie päeva jooksul alates kütuse toomisest riigi territooriumile, kuna see võimaldab maksuhalduril nõuda maksukohustuslaselt tasumist enne, kui maks muutub sissenõutavaks, arvestades, et selle direktiivi artiklis 206 ette nähtud võimalus koguda vahemakseid saab puudutada üksnes maksu, mis eespool viidatud sätete kohaselt on muutunud sissenõutavaks.
4. Direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2016/856, artiklit 206 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus kohustus tasuda mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral käibemaksu ettemaksu, kui see kohustus puudutab selle tehingu eest tasumisele kuuluva maksu brutosummat eraldi võetuna ja mitte kogu maksustamisperioodi eest arvatud maksu netosummat.