

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

12. september 2024(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 273 ja 395 – Rakendusotsus (EL) 2019/310 – Käibemaksupettuste vastane võitlus – Jagatud maksmise mehhanism – Maksejõuetu maksukohustuslase käibemaksukonto – Käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmine pankrotihalduri taotlusel

Kohtuasjas C-709/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (vojevoodkonna halduskohus Wrocławis, Poola) 22. septembri 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. novembril 2022, menetluses

Syndyk Masy Upadłości A

versus

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

menetluses osales:

Rzecznik Maszyn i Przedsiębiorców,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: kohtunik N. Wahl koja presidendi ülesannetes, kohtunikud J. Passer ja M. L. Arastey Sahún (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, esindaja: K. Tudrujek,
- Rzecznik Maszyn i Przedsiębiorców, esindaja: *radca prawny* P. Chrupek,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Herold, K. Herrmann ja J. Jokubauskaitė,

olles 11. aprilli 2024. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), nõukogu 18. veebruari 2019. aasta rakendusotsust (EL) 2019/310, millega antakse Poolale luba kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 226 (ELT 2019, L 51, lk 19), Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikli 17 lõiget 1, artikli 41 lõiget 1, artikli 51 lõiget 1 ja artikli 52 lõiget 1, ELL artiklit 2 ja artikli 4 lõiget 3, samuti proportsionaalsuse, käibemaksu neutraalsuse ja õiguskindluse põhimõtteid.

2 Taotlus on esitatud Syndyk Masy Upad?o?ci A (edaspidi „A pankrotihaldur“) ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu (Wroc?awi maksuameti direktor, Poola) (edaspidi „maksuameti direktor“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab maksuameti keeldumist vabastada maksejõuetu maksukohustuslase käibemaksukontole kogunenud vahendeid.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2006/112

3 Direktiivi 2006/112 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.“

4 Selle direktiivi artiklis 226 on ette nähtud:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]“.

5 Nimetatud direktiivi artiklis 273 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.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

6 Sama direktiivi artikli 395 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„[Euroopa Liidu] Nõukogu võib 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.

Maksu kogumise menetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapil kogutava maksutululu summat, välja arvatud tühises ulatuses.“

7 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. mai 2015. aasta määruse (EL) 2015/848 maksejõuetusmenetluse kohta (ELT 2015, L 141, lk 19) artikli 1 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud:

„Käesolevat määrust kohaldatakse kõiki võlakohustusi hõlmavatele avalikele menetlustele, sealhulgas eelmenetlusele, mis põhinevad maksejõuetust reguleerivatel õigusnormidel ning mille raames päästmise, võla ümberkujundamise, saneerimise või likvideerimise eesmärgil

a) on võlgnik täielikult või osaliselt kaotanud oma vara käsutusõiguse ning on nimetatud pankrotihaldur,

b) on võlgniku vara ja äriasjad kohtu kontrolli või järelevalve all või

c) saadakse kohtu poolt või õigusaktidest tulenevalt luba konkreetse täitemenetluse ajutiseks peatamiseks, et võlgniku ja tema võlausaldajate vahel saaks pidada läbirääkimisi, tingimusel et menetlused, milles ajutist peatamist lubatakse, näevad ette sobivad abinõud võlausaldajate kaitseks ning on esialgsed ühe punktis a või b osutatud menetluse suhtes, juhul kui kokkulepet ei saavutata.“

Rakendusotsus 2019/310

8 Nagu nähtub rakendusotsuse 2019/310 preambulist, võeti see vastu ELTL ja direktiivi 2006/112, eelkõige selle artikli 395 lõike 1 alusel.

9 Rakendusotsuse 2019/310 põhjendustes 1, 3, 4, 7, 9, 11 ja 12 on märgitud:

„(1) Kirjas, mille komisjon registreeris 15. mail 2018, taotles Poola luba kehtestada erimeede, millega tehakse [jagatud maksmise mehhanismi kehtestamiseks] erand [direktiivi 2006/112] artiklist 226 („erimeede“). Erimeetme kohaselt on nõutav, et arvetele, mis on väljastatud pettusealdisite kaupade tarne ja teenuste osutamise kohta, mille suhtes kohaldatakse Poolas enamasti pöördmaksustamist ja solidaarset vastutust, lisataks spetsiaalne avaldus, millega nõutakse käibemaksu tasumist tarnija kinnisele käibemaksukontole. [...]

[...]

(3) Poola on võtnud pettustega võitlemiseks juba mitmesuguseid meetmeid. Ta on kehtestanud pöördmaksustamise ning tarnija ja kliendi solidaarse vastutuse, võtnud kasutusele auditeerimise standardfaiili, kehtestanud rangemad reeglid käibemaksukohustuslasena registreerimiseks ja maksukohustuslaste registrist kustutamiseks, suurendanud auditite hulka. Poola hinnangul ei suuda need meetmed käibemaksupettusi siiski välistada.

(4) Poola on seisukohal, et erimeetme rakendamine kõrvaldab käibemaksupettused. Jagatud maksmise mehhanismi alusel võib tarnijale (maksukohustuslasele) kuuluvale eraldi käibemaksukontole hoiustatud käibemaksusummat kasutada üksnes piiratud eesmärkidel, täpsemalt kohustusliku käibemaksu maksmiseks maksuhaldurile või käibemaksu maksmiseks tarnijatelt saadud arvete pealt. See aitab paremini tagada, et maksuhaldurini jõuaks kogu käibemaks, mille maksukohustuslane peaks kandma Poola riigikassasse.

[...]

(7) Kui tarnija esitab väljundkäibemaksu ületava sisendkäibemaksu ülejäägi

käibedeklaratsioonis tagastamisele kuuluva summana, makstakse see tagastatav summa tarnija tavalisele pangakontole üldjuhul 60 päeva jooksul. Seejuures on Poola komisjonile teatanud, et tagasimakse toimub 25 päeva jooksul, kui tehingule kohaldatakse erimeedet ja käibemaksukontot käsutav tarnija peab esitama vastava taotluse.

[...]

(9) Erimeedet tuleb kohaldada kõikidele tarnijatele, sh nendele, kelle püsiv tegevuskoht ei ole Poolas, kuna kauplejatel peab olema Poola pangandusseadusele vastav pangakonto. Seoses sellega kinnitas Poola, et kohustusega avada Poolas pangakonto ei kaasne tarnijatele mingeid lisakulusid, sest käibemaksu maksete jaoks pangakonto avamine ja hoidmine on tarnijatele Poolas tasuta.

[...]

(11) Komisjon on seisukohal, et pettusealdiste kaupade tarne ja teenuste osutamise puhul võib erimeede tõenäoliselt anda häid tulemusi võitlemaks käibemaksupettuste vastu. [...]

(12) Arvestades erimeetme uudsust ja laiaulatuslikkust, on oluline tagada vajalik järelkontroll. Selline järelkontroll peaks esmajoones keskenduma mõjule, mida erimeede avaldab käibemaksupettuste tasemele ja maksukohustuslastele (muu hulgas käibemaksutagastused, administratiivne koormus, maksukohustuslaste kulud). Seetõttu peaks Poola esitama aruande meetme mõju kohta, kui erimeetme jõustumisest on möödunud kaheksateist kuud.“

10 Rakendusotsuse artikkel 1 näeb ette:

„Erandina direktiivi 2006/112/EÜ artiklist 226 lubatakse Poolal kehtestada spetsiaalne avaldus käibemaksu maksmiseks tarnija Poolas avatud eraldiseisvale ja kinnisele käibemaksukontole arvete suhtes, mis väljastatakse maksukohustuslaste omavaheliste tarnete kohta seoses otsuse lisas loetletud kaupade ja teenustega, mille puhul tarnete eest tasutakse elektrooniliste pangaülekannetega.“

11 Nimetatud otsuse artikli 3 teise lõigu kohaselt kehtib nimetatud otsus alates 1. märtsist 2019 kuni 28. veebruarini 2022.

12 Nõukogu 5. aprilli 2022. aasta rakendusotsusega (EL) 2022/559, millega muudetakse rakendusotsust 2019/310/EL seoses Poolale loa andmisega jätkata erimeetme kohaldamist, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 226 (ELT 2022, L 108, lk 51), pikendati rakendusotsusega 2019/310 antud luba kuni 28. veebruarini 2025.

Poola õigus

Käibemaksuseadus

13 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (Ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. 2021, jrk nr 685, muudetud, edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 106e lõike 1 punkt 18a sätestab:

„Arvete puhul, mille nõuete kogusumma ületab 15 000 Poola zlotti või selle ekvivalenti välisvaluutas ning mis hõlmab seaduse lisas 15 nimetatud maksukohustuslase kasuks toimunud kauba tarnimist või teenuse osutamist, peab arve sisaldama väljendit „jagatud maksmise mehhanism“ [...]“.

14 Selle seaduse artikkel 108a näeb ette:

„1. Maksukohustuslased, kes said märgitud maksusummaga arve, võivad sellest arvest tuleneva tasumisele kuuluva summa tasumisel kohaldada jagatud maksmise mehhanismi.

1a. Seaduse lisas 15 loetletud soetatud kaupade või teenuste eest tasumisel, mis on dokumenteeritud arvega, mille kogusumma ületab 15 000 zlotti või selle ekvivalenti välisvaluutas, on maksukohustuslased kohustatud kohaldama seda mehhanismi. [...]

[...]

2. Jagatud maksmise mehhanismi rakendamine seisneb järgmises:

1) laekunud arvest tulenevale kogu maksusummale või selle osale vastav summa tasutakse käibemaksukontole;

2) laekunud arvest tulenevale müügi netokäibele vastav kogusumma või selle osa tasutakse pangakontole või hoiu-laenuühistu kontole, mille jaoks see käibemaksukonto on avatud, või arveldatakse muul viisil.“

15 Nimetatud seaduse artiklis 108b on sätestatud:

„1. Maksukohustuslase taotlusel annab maksuameti osakonna juhataja oma otsusega loa maksukohustuslase osutatud käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmiseks tema poolt näidatud pangakontole või hoiu-laenuühistu kontole, millega käibemaksukonto on seotud.

[...]

3. Maksuameti osakonna juhataja teeb 60 päeva jooksul alates taotluse laekumise päevast otsuse. [...]

[...]

5. Maksuameti osakonna juhataja keeldub otsusega andmast nõusolekut käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmiseks:

1) 29. augusti 1997. aasta [pangandusseaduse (ustawa – Prawo bankowe) (*Dz. U.* 1997, nr 140, jrk nr 939), muudetud (edaspidi „pangandusseadus“)] artikli 62b lõike 2 punkti 2 alapunktis a nimetatud maksukohustuslase maksuvõlgnevuste korral, kui nende vahendite summa vastab otsuse kuupäeval sellele võlgnevusele koos viivisega;

2) kui on põhjust arvata, et:

a) [pangandusseaduse] artikli 62b lõike 2 punkti 2 alapunktis a märgitud maksuvõlgade ja nõuetega seotud maksukohustusi ei ole täidetud, eelkõige juhul, kui maksumaksja hoidub järjepidevalt tasumisele kuuluvate maksude tasumisest või võtab meetmeid, mis seisnevad vara käsutamises viisil, mis võib takistada või häirida maksukohustuste täitmist, või

b) [pangandusseaduse] artikli 62b lõike 2 punktis a märgitud maksuvõlad ja nõuded või tuvastatakse täiendav maksuvõlg.

[...]“.

Pangandusseadus

16 Pangandusseaduse artikli 62b lõige 2 sätestab:

„Käibemaksukontot võib debiteerida ainult selleks, et

[...]

2) tasuda

a) maksuameti kontole:

– käibemaks, sealhulgas impordi käibemaks, täiendav maksusumma, samuti käibemaksu või täiendava maksusummaga seotud intress,

– ettevõtte tulumaks ja selle ettemaks, samuti ettevõtte tulumaksu ja selle ettemaksuga seotud intress,

– füüsilise isiku tulumaks ja selle ettemaks, samuti füüsilise isiku tulumaksu ja selle ettemaksuga seotud intress,

– aktsiis, aktsiisi ettemaks, igapäevased maksed, samuti aktsiisi ja aktsiisi ettemaksuga seotud intress,

– tollimaksud ja nendega seotud intress,

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

17 A pankrotihaldur esitas 28. juunil 2021 Naczelnik Urz?du Skarbowego w O.?le (O maksuameti osakonna juhataja, Poola) taotluse maksejõuetu maksukohustuslase käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmiseks pankrotivara kontole. Ta märkis oma taotluse põhjendamiseks, et 104 915 Poola zlotti (PLN) (ligikaudu 23 600 eurot) tuli kanda O omavalitsuse (Poola) kontole 2021. aasta juulikuu eest nimetatud maksukohustuslase poolt tasumisele kuulunud kinnisvaramaksu tasumiseks.

18 O maksuameti osakonna juhataja jättis 26. augusti 2021. aasta otsusega selle taotluse rahuldamata.

19 A pankrotihaldur esitas viimati nimetatud otsuse peale vaide, mille maksuameti juhataja jättis 30. novembri 2021. aasta otsusega rahuldamata.

20 A pankrotihaldur esitas viimati nimetatud rahuldamata jätmise otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu'le (vojevoodkonna halduskohus Wroc?awis, Poola).

21 See kohus tuletab meelde, et Poola õigusnormid, täpsemalt öeldes käibemaksuseaduse artikli 106e lõige 1 ja artiklid 108a–108f ning pangandusseaduse artiklid 62a–62e näevad ette jagatud maksmise mehhanismi. See mehhanism seisneb maksmisele kuuluva käibemaksu tasumise ja maksustatava summa tasumise eraldamises. Seega, kui maksukohustuslane tarnib kaupu või osutab teenuseid, mille suhtes kohaldatakse jagatud maksmise mehhanismi, peab tal lisaks tavalisele pangakontole olema eraldiseisev kinnine käibemaksukonto. See konto on ette nähtud klientide tasutud käibemaksu kogumiseks ja tema enda tarnijatele või teenuseosutajatele

käibemaksu tasumiseks ning muude üksnes riigikassa avalik-õiguslike nõuete rahuldamiseks. Sellisel juhul kannab ostja või teenuse saaja maksustatava summa tarnija või teenuseosutaja tavalisele pangakontole, samal ajal kui kaubatarnete ja teenuste osutamisel tasumisele kuuluv käibemaks kantakse käibemaksu kogumiseks kinnisele pangakontole, mis kuulub nimetatud tarnijale või teenuseosutajale. See makseviis tuleneb üksnes maksja tahtest ega ole automaatne. Maksukohustuslase käibemaksukontole kogutud vahendite vabastamiseks on vaja maksuameti nõusolekut.

22 Poola seadusandja kehtestas jagatud maksmise mehhanismi vastavalt rakendusotsusele 2019/310, millega nõukogu lubas Poola Vabariigil kehtestada ajavahemikuks 1. märtsist 2019 kuni 28. veebruarini 2022 erimeetme, millega tehakse erand direktiivi 2006/112 artiklist 226.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib selle kohta, et rakendusotsuses 2019/310 sisalduvad normid erinevad nendest normidest, mis sisalduvad nõukogu 25. aprilli 2017. aasta rakendusotsuses (EL) 2017/784, millega antakse Itaalia Vabariigile luba kohaldada erimeedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklitest 206 ja 226, ja tunnistatakse kehtetuks rakendusotsus (EL) 2015/1401 (ELT 2017, L 118, lk 17).

24 Nimelt, erinevalt rakendusotsusest 2019/310 näeb rakendusotsus 2017/784 direktiivi 2006/112 artiklist 206 erandina ette võimaluse kehtestada riigisisene kord, mille raames tasub kaubatarnetelt ja teenuste osutamisel tasumisele kuuluva käibemaksu selle saaja eraldiseisvale kinnisele pangakontole, mis kuulub Itaalia maksuametile.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub selgitada, kas riigisisene meede, mis näeb kauba või teenuse ostjale ette kohustuse kanda selle kauba tarnijale või teenuse osutajale tasumisele kuuluv käibemaks üle eraldi kinnisele pangakontole, mis kuulub sellele tarnijale või teenuse osutajale, kujutab endast erandit direktiivi 2006/112 artiklist 206 ja seega, kas sellest meetmest tuleb nimetatud direktiivi artikli 395 alusel teatada. Teatamiskohustuse täitmata jätmise näol on tegemist menetlusnormide rikkumisega ja see toob kaasa asjaomaste normide kohaldamise võimatuse, nii et neile ei saa isikute vastu tugineda (vt selle kohta 4. veebruari 2016. aasta kohtuotsus Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, punkt 67).

26 Selle kohtu hinnangul ei ole maksukohustuslane vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 206 kohustatud tasuma käibemaksu pärast iga tema tehtavat maksustatavat tehingut, vaid iga maksustamisperioodi lõpus. Seega vastab nimetatud artikli esimeses lauses mainitud käibemaksu netosumma kõikide maksustatavate tehingutega, mida maksukohustuslane maksustamisperioodil teeb, seotud käibemaksusummale, millest on maha arvatud käibemaks, mille ta on tasunud kõikidelt nimetatud perioodil tehtud tehingutelt, sealhulgas nendelt, mis on tehtud enne maksukohustuslase tehinguid. Neil asjaoludel peab maksukohustuslasel olema võimalus vabalt käsutada makseid, mida ta on varem oma klientidelt saanud. Sellegipoolest blokeeritakse rahalised vahendid enne riigi ees käibemaksuvõla tekkimist niisuguse käibemaksukonto puhul, nagu on arutusel selle kohtu menetletavas vaidluses.

27 Küll aga võimaldab direktiivi 2006/112 artikkel 206 liikmesriikidel nõuda sisse käibemaksu vahemakse. Väljend „vahemakse“ tähendab hiljem tasumisele kuuluva summa ehk kogu maksustamisperioodi kohta arvutatud käibemaksu netosumma osalist tasumist. Siiski on keeruline asuda seisukohale, et kauba või teenuse ostja poolt oma tarnijale või teenuseosutajale konkreetse tehingu eest juba tasutud käibemaksusumma, nagu on ette nähtud jagatud maksmise mehhanismi sätestavates Poola õigusnormides, kujutab endast vahemakset direktiivi 2006/112 artikli 206 tähenduses vastavalt 9. septembri 2021. aasta kohtuotsusest Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (diislikütuse ühendusesisene soetamine) (C-785/19, EU:C:2021:714, punkt 33) tulenevale kohtupraktikale. Lisaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtus menetletavas asjas käsitletav olukord erinev sellest, mis oli 26. märtsi 2015. aasta kohtuotsuse Macikowski

(C-499/13, EU:C:2015:201) ese ja milles maksu tasunud kohtutäitur loeti kolmandaks isikuks, mitte tarnijaks.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi seoses küsimusega, ega kõnealune riigisisene meede ei lähe kaugemale käibemaksupettuste vastase võitluse eesmärgist, mis tuleneb direktiivi 2006/112 artiklitest 273 ja 395 ning rakendusotsusest 2019/310.

29 Eelkõige soovib ta selgust küsimuses, kas maksukohustuslase kohustus saada maksuametilt luba tema käibemaksukontol olevate rahaliste vahendite kasutamiseks muudel eesmärkidel kui riigikassa võlgnevuse katmiseks, eelkõige mõnele teisele avalik-õiguslikule võlausaldajale, nagu omavalitsusele makse tegemiseks, jääb käibemaksupettustega võitlemise piiridesse.

30 Mis puudutab selliste maksejõuetute maksukohustuslaste olukorda, nagu on menetluses eelotsusetaotluse esitanud kohtus, siis seda enam on keeruline nõustuda, et kõnealuse meetmega ette nähtud kohustuse eesmärk on võidelda käibemaksupettustega, võttes arvesse, et luba käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmiseks taotles pankrotihaldur, kes tegutses pankrotiasja menetleva kohtu järelevalve all.

31 Lisaks palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas arvestades asjaolu, et käesolevas asjas puudub maksejõuetul maksukohustuslasel majandustegevus, mistõttu ta ei tee tehinguid, millelt tuleb tasuda käibemaksu, ning et A pankrotihalduri sõnul ei olnud maksukohustuslasel alates pankroti väljakuulutamisest jooksvat käibemaksuvõlga, võib rahaliste vahendite kinnihoidmine käibemaksukontol rikkuda käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.

32 Nimetatud kohtul on lisaks kahtlus jagatud maksmise mehhanismi kooskõlas harta artikliga 17 tagatud omandiõigusega.

33 Nimelt ei ole Poola seadusandja pankrotiseaduses reguleerinud selle mehhanismi tagajärgi. Niisuguses olukorras on keeruline asuda seisukohale, et on olemas selged ja täpsed eeskirjad, mis võimaldavad pankrotihalduril pankrotimenetlust läbi viia ja maksuameti tegevust prognoosida.

34 Ent vastavalt ELL artiklile 2 peab õigusriigis olema ettevõtjatel võimalik õiguspäraselt eeldada ametivõimudelt mõistlikult piiratud sekkumist nende põhiõigustesse ning seda, et ametivõimud ei võtaks arvesse üksnes riigikassa huve.

35 Neil asjaoludel otsustas Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (vojevoodkonna halduskohus Wrocławis) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [rakendusotsuse 2019/310] sätteid, [direktiivi 2006/112] sätteid, eelkõige selle artikleid 395 ja 273, ning proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid ja halduspraktika, mis kõnealuse kohtuasja asjaolude puhul välistavad pankrotihaldurile nõusoleku andmise maksukohustuslase käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmiseks (jagatud maksmise mehhanism) [selle pankrotihalduri] osutatud pangakontole?

2. Kas [harta] artikli 17 lõiget 1 (õigus omandile) koostoimes harta artikli 51 lõikega 1 ja harta artikli 52 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid ja halduspraktika, mis välistavad kõnealuse kohtuasja asjaolude puhul pankrotihaldurile nõusoleku andmise maksukohustuslase käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmiseks (jagatud maksmise mehhanism), tuues kokkuvõttes kaasa pankrotis olevale maksukohustuslasele kuuluvate rahaliste vahendite külmutamise eespool nimetatud käibemaksukontol, ning ei võimalda

sellest tulenevalt pankrotihalduril pankrotimenetluse käigus oma ülesandeid täita?

3. Kas [ELL] artiklist 2 tulenevat õigusriigi põhimõtet ja selle rakendamiseks kohaldatavat õiguskindluse põhimõtet, ELL artikli 4 lõikest 3 tulenevat lojaalse koostöö põhimõtet ning harta artikli 41 lõikest 1 tulenevat hea halduse põhimõtet, võttes arvesse nii [rakendus]otsuse 2019/310 kui ka direktiivi 2006/112 konteksti ja eesmärgi, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisene halduspraktika, mille kohaselt on pankrotihaldurile maksukohustuslase käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmiseks (jagatud maksmise mehhanism) nõusoleku andmisest keeldumise eesmärk [määruse 2015/848] artikli 3 lõike 1 kohase Poola jurisdiktsiooni alla kuuluva pankrotikohtu määratletud maksejõuetusmenetluse eesmärkide nurjamine, mis viib lõpptulemusena olukorrani, kus ebasobiva riikliku meetme kohaldamine soosib riigikassat kui võlausaldajat teiste võlausaldajate arvelt?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

36 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas direktiivi 2006/112 artikleid 273 ja 395, rakendusotsust 2019/310 ning proportsionaalsuse ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et eraldiseisvale käibemaksukontole, mis on tarnijal pangas avatud, hoiustatud käibemaksusummat võib kasutada üksnes piiratud eesmärkidel, eelkõige maksuametile tasumisele kuuluva käibemaksu tasumiseks või kauba tarnijatelt või teenuseosutajatelt saadud arvetel märgitud käibemaksu tasumiseks.

37 Sellega seoses tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikkel 226 loetleb andmed, mis tuleb seoses käibemaksuga nimetatud direktiivi kohaselt väljastatud arvetel esitada.

38 Selle direktiivi artikli 395 lõige 1 sätestab, et nõukogu võib 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 kõrvalehoidmist või maksustamise vältimist.

39 Nõukogu võttis rakendusotsuse 2019/310 vastu viimati nimetatud sätte alusel ja pärast seda, kui Poola Vabariik oli saatnud komisjonile vastavasisulise taotluse.

40 Rakendusotsuse põhjendusest 1 nähtub, et „erimeetme kohaselt on nõutav, et arvetele, mis on väljastatud pettusealdiste kaupade tarne ja teenuste osutamise kohta, mille suhtes kohaldatakse Poolas enamasti pöördmaksustamist ja solidaarset vastutust, lisataks spetsiaalne avaldus, millega nõutakse käibemaksu tasumist tarnija kinnisele käibemaksukontole“.

41 Nagu on märgitud nimetatud rakendusotsuse põhjendustes, on komisjon seisukohal, et pettusealdiste kaupade tarne ja teenuste osutamise puhul võib erimeede tõenäoliselt anda häid tulemusi võitlemaks käibemaksupettuste vastu.

42 Neil asjaoludel lubatakse Poola Vabariigil vastavalt nimetatud rakendusotsuse artiklile 1, erandina direktiivi 2006/112 artiklist 226, kehtestada spetsiaalne avaldus käibemaksu maksmiseks tarnija Poolas avatud eraldiseisvale ja kinnisele käibemaksukontole arvete suhtes, mis väljastatakse maksukohustuslaste omavaheliste tarnete kohta seoses rakendusotsuse lisas loetletud kaupade ja teenustega, mille puhul tarnete eest tasutakse elektrooniliste pangaülekannetega.

43 Seetõttu nägi Poola seadusandja jagatud maksmise mehhanismi kohaldamise eesmärgil

riigisisestes õigusnormides ette, et arvete puhul, mille nõuete kogusumma ületab 15 000 Poola zlotti (ligikaudu 3370 eurot) või selle ekvivalenti välisvaluutas ning mis hõlmab maksukohustuslase kasuks toimunud kauba tarnimist või teenuse osutamist, peab arve sisaldama väljendit „jagatud maksmise mehhanism“.

44 Kuna see mehhanism ei näe ette üksnes avaldust, mis peab neil arvetel olema, vaid lisaks eraldi kinnise käibemaksukonto avamise korra, mille raames on nõutav maksuameti luba sellel kontrol asuvate rahaliste vahendite ülekandmiseks, arvestades, et loa suhtes kehtivad Poola õigusnormidega kehtestatud tingimused, siis palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas õigusnormid, mis näevad ette nimetatud mehhanismi, lähevad kaugemale Poola Vabariigile rakendusotsusega 2019/310 antud loast. Konkreetsemalt soovib see kohus teada, ega need õigusnormid ei kujuta endast lubamatut erandit direktiivi 2006/112 artiklist 206.

45 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb sedastada, et ükski nimetatud direktiivi sätte ei pane liikmesriikidele põhikohtuasjas kõnealuse jagatud maksmise mehhanismiga seoses konkreetseid kohustusi.

46 Mis puudutab nimetatud direktiivi artiklit 206, siis tuleb meenutada, et selle kohaselt tasub iga maksukohustuslane, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, käibemaksu netosumma artiklis 250 ette nähtud regulaarse käibedeklaratsiooni esitamisel ning et liikmesriigid võivad nimetatud summa tasumiseks kehtestada muu tähtpäeva või nõuda vahemakseid.

47 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub, et kui käibemaksusummale vastavad rahalised vahendid kantakse maksukohustuslase eraldi käibemaksukontole, siis käibemaksuvõla tasumist riigikassa ees ei toimu, kuna käibemaks kuulub tasumisele üksnes kindlaksmääratud kuupäevadel pärast maksustamisperioodi lõppu.

48 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 34 märkis, siis kuigi maksukohustuslane ei saa eraldi käibemaksukontole kogunenud rahalisi vahendeid küll vabalt käsutada, näevad Poola õigusnormid maksukohustuslasele siiski ette võimaluse kasutada neid vahendeid käibemaksu tasumiseks tarnijatele või teenuseosutajatele ja tasuda oma võlad riigi ees.

49 Seega, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 35 märkis, siis kuna maksukohustuslane saab käibemaksukontol olevate rahaliste vahenditega tasuda käibemaksu oma kaubatarnijatele või teenuseosutajatele, ei pea ta käibemaksu eelrahastama suuremas ulatuses, kui on ette nähtud direktiivi 2006/112 tavalises süsteemis.

50 Sellega seoses tuleb lisada, et kuigi formaalselt kujutab rakendusotsus 2019/310 endast erandit direktiivi 2006/112 artiklist 226, mis puudutab andmeid, mis tuleb esitada käibemaksuga seoses selle direktiivi kohaselt väljastatud arvetel, on see erand – nagu on märgitud rakendusotsuse põhjendustes 1, 4 ja 7 ning artiklis 1 – siiski ette nähtud selleks, et võimaldada Poola seadusandjal kehtestada käibemaksuga seoses eraldi pangakontol olevate rahaliste vahendite blokeerimise kord. Sellest nähtub, et kõnealuse erandi lubamisega oli liidu seadusandja teadlik, et selle kehtestamine Poola õigusnormides toob kaasa käibemaksuga seoses eraldi konto kehtestamise korra.

51 Neil asjaoludel ei saa jagatud maksmise mehhanismi kui sellist pidada direktiivi 2006/112 artikliga 206 vastuolus olevaks ja see ei kujuta endast erandit sellest artiklist.

52 Mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, millele viitas eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimeses küsimuses, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on see liidu seadusandja poolt käibemaksu valdkonnas rakendatud võrdse kohtlemise üldpõhimõtte väljendus ning sellega on eelkõige vastuolus, kui käibemaksuga

maksustamisel koheldakse samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt (vt eelkõige 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus WEG Tevesstraße, C?449/19, EU:C:2020:1038, punkt 48, ja 16. veebruari 2023. aasta kohtuotsus DGRFP Cluj, C?519/21, EU:C:2023:106, punkt 88).

53 Direktiiviga 2006/112 kehtestatud korra mõte on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab seega, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus ise on käibemaksuga maksustatav (vt selle kohta 16. veebruari 2023. aasta kohtuotsus DGRFP Cluj, C?519/21, EU:C:2023:106, punkt 94 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 Käesolevas asjas ei ole eelotsusetaotluse põhjal võimalik tuvastada ühtki seost ühelt poolt neutraalse maksustamise põhimõtte ja teiselt poolt Poola õigusnormidega sätestatud nende tingimuste vahel, mille täitmisest sõltub maksejõuetusmenetluse raames maksejõuetu maksukohustuslase käibemaksukontol olevate rahaliste vahendite vabastamisest keeldumine.

55 Mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimeses küsimuses viidatud proportsionaalsuse põhimõtet, siis piisab, kui esiteks meenutada, nagu nähtub rakendusotsuse 2019/310 põhjendusest 3, et kuigi Poola Vabariik on juba võtnud erinevaid meetmeid võitlemaks käibemaksupettustega, leidis see liikmesriik siiski, et need meetmed ei ole nende takistamiseks piisavad. Nagu on märgitud rakendusotsuse põhjenduses 11, nõustus komisjon selle hinnanguga, olles seisukohal, et pettusealdiste kaupade tarne ja teenuste osutamise puhul võib erimeede tõenäoliselt anda häid tulemusi võitlemaks käibemaksupettuste vastu.

56 Teiseks, kuna vastavalt rakendusotsuse 2019/310 artiklile 1 puudutab selles sätestatud luba üksnes elektrooniliste pangaülekannete kaudu tehtavaid makseid, siis ei saa pidada siduvaks formaalsuseks kohustust märkida käibemaksuga arvele avaldus, mille kohaselt see maks tasutakse eraldiseisvale ja kinnisele käibemaksukontole tagamaks, et vastavad summad kantakse sellele kontole. Seega ei ole niisugune kohustus ebaproportsionaalne.

57 Kolmandaks, nimetatud kohustus ei puuduta kõiki tehinguid, mille puhul tehakse makse elektroonilise ülekandega, kuna vastavalt käibemaksuseaduse artiklitele 106e ja 108a hõlmab see üksnes arveid, mis on seotud kaubatarnete ja teenuste osutamisega, mille summa ületab 15 000 Poola zlotti (ligikaudu 3370 eurot) või selle ekvivalenti välisvaluutas, ning see ei näi samuti olevat ebaproportsionaalne.

58 Neljandaks, nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 48 on märgitud, näevad Poola õigusnormid maksukohustuslasele ette võimaluse kasutada eraldiseisval käibemaksukontol kogutud rahalisi vahendeid selleks, et tasuda käibemaksu oma kauba tarnijatele või teenuseosutajatele ja maksta võlad riigi ees. Seega ei näe need õigusnormid ette kõnealuste vahendite täielikku blokeerimist, vaid pelgalt piiravad nende kasutamist, mis on ühtlasi proportsionaalne käibemaksupettuste vastase võitluse eesmärgiga.

59 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikleid 273 ja 395 ning rakendusotsust 2019/310 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et eraldiseisvale käibemaksukontole, mis on tarnijal pangas avatud, hoiustatud käibemaksusummat võib kasutada üksnes piiratud eesmärkidel, eelkõige maksuametile tasumisele kuuluva käibemaksu tasumiseks või kauba tarnijatelt või teenuseosutajatelt saadud arvetel märgitud käibemaksu tasumiseks.

Teine küsimus

60 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma teise küsimusega selgitada sisuliselt, kas harta

artikli 17 lõiget 1 koostoiimes harta artikli 51 lõikega 1 ja artikli 52 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et eraldiseisvale käibemaksukontole, mis on tarnijal pangas avatud, hoiustatud käibemaksusummat võib kasutada üksnes piiratud eesmärkidel, eelkõige maksuametile tasumisele kuuluva käibemaksu tasumiseks või kauba tarnijatelt või teenuseosutajatelt saadud arvetel märgitud käibemaksu tasumiseks.

61 Sellega seoses tuleb meenutada, et harta artikli 51 lõike 1 kohaselt on harta sätted liikmesriikidele ette nähtud üksnes liidu õiguse kohaldamise korral.

62 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et mõiste „liidu õiguse kohaldamine“ harta artikli 51 tähenduses eeldab, et liidu õigusakti ja asjasse puutuva riigisisese meetme vahel on olemas seos, mis läheb kaugemale sellest, et tegemist on naabervaldkondadega või et üks neist valdkondadest avaldab teisele kaudset mõju (16. juuli 2020. aasta kohtuotsus Adusbef jt, C?686/18, EU:C:2020:567, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

63 Euroopa Kohus on sellega seoses nimelt jõudnud järeldusele, et liidu põhiõigused ei ole liikmesriigi õigusnormide suhtes kohaldatavad, kui asjaomast valdkonda puudutavad liidu õiguse normid ei näe liikmesriikidele põhikohtuasjas vaidluse all olevas olukorras ette mingeid kohustusi (16. juuli 2020. aasta kohtuotsus Adusbef jt, C?686/18, EU:C:2020:567, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

64 Ent käesoleval juhul, nagu nähtub esimesele küsimusele antud vastusest, ei pane ükski eelotsusetaotluse esitanud kohtu viidatud liidu õiguse sätetest liikmesriikidele konkreetseid kohustusi seoses niisuguse jagatud maksmise mehhanismiga, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

65 Lisaks tuleb märkida, et põhikohtuasja vaidlus puudutab maksuameti keeldumist lubada maksejõuetu maksukohustuslase eraldiseisvale käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmist pankrotivara kontole, et tasuda omavalitsusele kinnisvaramaksu. Kohtuistungil vaidlustas A pankrotihaldur käesolevas asjas kohaldatavatest Poola õigusnormidest tuleneva reegli, mille kohaselt ei ole võimalik eraldiseisvale kinnisele käibemaksukontole kogunenud vahendeid kanda üle kinnisvaramaksu tasumiseks.

66 Ta märkis sealjuures, et kuigi käibemaksu jagatud maksmise mehhanismil, mis on ette nähtud põhikohtuasjas kõnealuste Poola õigusnormidega, on sellisena teatav seos direktiiviga 2006/112 ette nähtud käibemaksu korraga, ei ole maksukohustuslase eraldiseisvale käibemaksukontole kogutud vahendite abil omavalitsusele kinnisvaramaksu tasumise kord sellegipoolest kindlaks määratud direktiivi 2006/112 sätetega, mistõttu ei kujuta see mehhanism endast „liidu õiguse rakendamist“ käesoleva kohtuotsuse punktis 62 viidatud kohtupraktika tähenduses.

67 Neil asjaoludel on teine küsimus vastuvõetamatu.

Kolmas küsimus

68 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma kolmanda küsimusega selgitada, kas ELL artiklist 2 tulenevat õigusriigi põhimõtet, ELL artikli 4 lõikest 3 tulenevat lojaalse koostöö põhimõtet ning harta artikli 41 lõikest 1 tulenevat hea halduse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et eraldiseisvale käibemaksukontole, mis on tarnijal pangas avatud, kogunenud käibemaksusummat võib kasutada ainult piiratud eesmärkidel, näiteks maksuametile tasumisele kuuluva käibemaksu tasumiseks või kauba tarnijatelt või teenuseosutajatelt saadud arvetel märgitud käibemaksu tasumiseks.

69 Väljakujunenud praktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud menetlus Euroopa Kohtu

ja liikmesriikide kohtute koostöö vahend, mille abil Euroopa Kohus annab liikmesriikide kohtutele liidu õiguse tõlgenduse, mida viimased vajavad nende menetluses olevate vaidluste lahendamiseks (1. augusti 2022. aasta kohtuotsus Vyriausioji tarnybin?s etikos komisija, C?184/20, EU:C:2022:601, punkt 47).

70 Kuna eelotsusemenetlus algatatakse eelotsusetaotluse esitamisega, peab liikmesriigi kohus selgitama selles taotluses endas põhikohtuasja vaidluse faktilist ja õiguslikku raamistikku ja esitama vajalikud selgitused põhjuste kohta, mille alusel ta on valinud välja liidu õiguse sätteid, mida ta palub tõlgendada, samuti seose kohta, mille ta on tuvastanud nende sätete ja tema menetluses olevas kohtuasjas kohaldatavate riigisiseste õigusnormide vahel (8. juuni 2023. aasta kohtuotsus Lyoness Europe, C?455/21, EU:C:2023:455, punkt 26).

71 Sellega seoses tuleb samuti rõhutada, et eelotsusetaotluses sisalduv teave peab võimaldama esiteks Euroopa Kohtul anda liikmesriigi kohtu esitatud küsimustele tarvilikud vastused ning teiseks liikmesriikide valitsustel ja teistel huvitatud isikutel kasutada neile Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikliga 23 antud õigust esitada oma seisukohad. Euroopa Kohus peab tagama selle õiguse kaitse, arvestades asjaolu, et selle sätte alusel teavitatakse huvitatud isikuid üksnes eelotsusetaotlustest (vt selle kohta 4. mai 2023. aasta kohtuotsus MV – 98, C?97/21, EU:C:2023:371, punkt 30).

72 Need eelotsusetaotluse sisu puudutavad kumulatiivsed nõuded on sõnaselgelt esitatud kodukorra artiklis 94, millest eelotsusetaotluse esitanud kohus peab rangelt kinni pidama (8. juuni 2023. aasta kohtuotsus Lyoness Europe, C?455/21, EU:C:2023:455, punkt 27). Lisaks on neid korratud ka Euroopa Liidu Kohtu soovitude liikmesriikide kohtutele eelotsuse taotlemiseks (ELT 2019, C 380, lk 1) punktides 13, 15 ja 16.

73 Mis puudutab kolmandat küsimust, siis käesolevas asjas ei vasta eelotsusetaotlus kodukorra artikli 94 punktis c esitatud nõudele.

74 Tuleb märkida, et eelotsusetaotluses ei ole piisavalt esitatud põhjuseid, miks ELL artiklist 2 tuleneva õigusriigi põhimõtte, ELL artikli 4 lõikest 3 tuleneva lojaalse koostöö põhimõtte ning harta artikli 41 lõikest 1 tuleneva hea halduse põhimõtte tõlgendamine on käesolevas asjas vajalik.

75 Asjaolu, et eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab väidetavale ebakõlale ühelt poolt jagatud maksmise mehhanismi ette näinud liikmesriigi õigusnormide ja teiselt poolt riigisiseste pankrotiõiguse normide vahel, ei ole ilmselgelt piisav, et tuvastada seos eelmises punktis loetletud liidu õiguse sätete ja põhimõtete ning põhikohtuasjas kõnealuse mehhanismi vahel.

76 Neid asjaolusid arvestades on kolmas küsimus vastuvõetamatu.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ja nõukogu 18. veebruari 2019. aasta rakendusotsust (EL) 2019/310, millega antakse Poolale luba kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 226,

tuleb tõlgendada nii, et

nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et eraldiseisvale käibemaksukontole, mis on tarnijal pangas avatud, hoiustatud käibemaksusummat võib kasutada üksnes piiratud eesmärkidel, eelkõige maksuametile tasumisele kuuluva käibemaksu tasumiseks või kauba tarnijatelt või teenuseosutajatelt saadud arvetel märgitud käibemaksu tasumiseks.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.