

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

26. märts 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Proportsionaalsuse põhimõte ja neutraalse maksustamise põhimõte – Sundtäitmise käigus enampakkumisel võõrandatava kinnisasja tarne maksustamine – Siseriiklikud õigusnormid, mis panevad müüki korraldavale kohtutäiturile kohustuse arvutada ja tasuda käibemaks selliselt tehingult – Ostuhinna maksmine pädevale kohtule ja vajadus, et viimati nimetatu kannaks tasumisele kuuluva käibemaksu üle kohtutäiturile – Kohtutäituri rahaline ja kriminaalvastutus käibemaksu tasumata jätmise korral – Üldnormiga maksukohustuslasele ette nähtud käibemaksu tasumise tähtaja ja sellisele kohtutäiturile kehtestatud tähtaja erinevus – Sisendkäibemaksu mahaarvamise võimatus

Kohtuasjas C-499/13,

mille ese on Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 21. veebruari 2013. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. septembril 2013, menetluses

Marian Macikowski

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud S. Rodin, A. Borg Barthet (ettekandja), E. Levits ja F. Biltgen,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 4. septembri 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- M. Macikowski, esindaja: *radca prawny* M. Kalinowski,
- Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, esindajad: T. Tratkiewicz ja J. Kaute,
- Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna ja A. Gawłowska,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung ja L. Lozano Palacios,

olles 6. novembri 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab proportsionaalsuse põhimõtte ja neutraalse maksustamise põhimõtte ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 9, 193, 199, 206, 250 ja 252 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtutäituri M. Macikowski ja Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (Gdański maksuameti juhataja) vaidluses sundtäitmise käigus võõrandatud kinnisasja müügilt tasumisele kuuluva käibemaksu tähtpäevaks tasumata jätmise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

„Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus” on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.”

4 Nimetatud direktiivi artikkel 193 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.”

5 Sama direktiivi artikli 199 lõike 1 punkt g sätestab:

„Liikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele osutatakse ükskõik millist järgmist teenust või tehakse ükskõik milline järgmine tarne:

[...]

g) kinnisvara võõrandamine sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel.”

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 204 näeb ette:

„1. Kui artiklite 193–197 ja artiklite 199 ja 200 kohaselt käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus käibemaks tasumisele kuulub, võivad liikmesriigid lubada tal määrata maksuesindaja isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.

Kui maksustatava tehingu sooritab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus käibemaks tasumisele kuulub, ja tema asukohariigiga puudub juriidiline vastastikust abi käsitlev kokkulepe, mis oma ulatuselt sarnaneb direktiivis 76/308/EMÜ [...] ja määruses (EÜ) 1798/2003 [...] sätestatuga, võivad liikmesriigid samuti ette näha, et isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, on ühendusevälise maksukohustuslase määratud maksuesindaja.

Liikmesriigid ei või kohaldada teises lõigus nimetatud valikut nende artikli 358 punktis I määratletud ühenduseväliste maksukohustuslaste suhtes, kes on valinud elektrooniliselt osutatavate teenuste erikorra.

2. Lõike 1 esimeses lõigus nimetatud valikuvõimalus sõltub iga liikmesriigi kehtestatavatest tingimustest ja korrast.”

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 205 on sätestatud:

„Artiklites 193–200 ning artiklites 202, 203 ja 204 nimetatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.”

8 Direktiivi artikkel 206 sätestab:

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

9 Sama direktiivi artikli 250 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.”

10 Käibemaksudirektiivi artikli 252 lõige 1 näeb ette:

„Käibedeklaratsioon esitatakse liikmesriikide kindlaksmääratava tähtaja jooksul. Nimetatud tähtaeg ei või olla pikem kui kaks kuud iga maksustamisperioodi lõpust.”

11 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.”

Poola õigus

Käibemaksuseadus

12 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług; *Dziennik Ustaw*, edaspidi „Dz. U.”, nr 54, järjekoht 535, edaspidi „käibemaksuseadus”) artikli 15 lõige 6 sätestab:

„Ametiasutusi ja nende allasutusi ei käsitata maksukohustuslastena ülesannete täitmisel, mis on neile pandud kooskõlas muude õigusnormidega ja mille täitmiseks need on asutatud, välja arvatud tsiviilõiguslike lepingute alusel tehtud toimingud.”

13 Selle seaduse artikkel 18 sätestab:

„17. juuni 1966. aasta haldustäitemenetluse seaduses [...] määratletud täiteorganid ja kohtutäiturid, kes viivad läbi sundtäitmise tsiviilkohtumenetluse seadustiku [17. novembri 1964. aasta ustawa Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. nr 43, järjekoht 296), põhikohtuasja

asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „tsiviilkohtumenetluse seadustik”)] tähenduses, on kohustatud tasuma käibemaksu sundtäitmise käigus võõrandatavalt varalt, mis on võlgniku omandis või kehtivate õigusnormide vastaselt tema valduses.”

Maksukorralduse seadustik

14 29. augusti 1997. aasta maksukorralduse seadustiku (ustawa – Ordynacja podatkowa) artikkel 8 põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis (Dz. U. 2005, nr 8, järjekoh 60, edaspidi „maksukorralduse seadustik”) näeb ette:

„Käibemaksu kinnipidaja on füüsiline isik, juriidiline isik või õigusvõimeta üksus, kes on maksuõigusnormide alusel kohustatud käibemaksu arvutama, maksukohustuslaselt kinni pidama ja määratud tähtpäevaks maksuhaldurile tasuma.”

15 Maksukorralduse seadustiku artikkel 30 sätestab:

„1. Käibemaksu kinnipidaja, kes ei ole täitnud artiklis 8 sätestatud kohustusi, vastutab kinni pidamata või kinni peetud, kuid tasumata jäetud käibemaksu eest.

[...]

3. Käibemaksu kinnipidaja või käibemaksu kinnipidamiseks volitatud isik vastutab lõigetes 1 või 2 nimetatud nõuete eest kogu oma varaga.

[...]

4. Kui maksuhaldur tuvastab maksumenetluse käigus lõigetes 1 või 2 nimetatud asjaolud, teeb ta käibemaksu kinnipidaja või käibemaksu kinnipidamiseks volitatud isiku suhtes vastutusotsuse, määrates kindlaks kinni pidamata või kinni peetud, kuid tasumata jäetud käibemaksust tuleneva nõude suuruse.

[...]”

Tsiviilkohtumenetluse seadustik

16 Tsiviilkohtumenetluse seadustiku artikli 808 lõige 1 sätestab:

„Kui sundtäitmisel deponeeritud rahasumma suhtes ei kohaldata kohest väljamaksmist, tuleb see kanda kohtu deposiitkontole. [...]”

17 Tsiviilkohtumenetluse seadustiku artikli 998 lõige 1 sätestab:

„Pärast seda, kui pakkumise parimaks tunnistamise otsus on jõustunud ja ostja on täitnud enampakkumise tingimused või pärast ostuhinna kindlaksmääramise otsust ja kogu hinna tasumist riigikassa poolt teeb kohus määruse omandiõiguse ülemineku kohta.”

18 Nimetatud seadustiku artikli 999 lõige 1 näeb ette:

„Omandiõiguse ülemineku kohta tehtud määruse jõustumisega läheb omand üle ostjale; seega on määrus alus ostja omandi sissekandmiseks katastrisse ja kinnistusraamatusse või dokumentide lisamiseks dokumentide kausta. Omandiõiguse ülemineku kohta tehtud jõustunud määrus on täitedokument kinnisasja andmiseks omandaja valdusse.”

19 Sama seadustiku artikli 1023 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Täitemenetlust läbiviiv organ koostab jaotuskava kinnisvara sundtäitmise tulemi jaotamiseks võlausaldajate vahel.”

20 Tsiviilkohtumenetluse seadustiku artikli 1024 lõige 1 näeb ette:

„Jaotuskava peab sisaldama:

- 1) jaotatavat tulemit;
- 2) jaotamisel osalevate isikute nõudeid ja õigusi;
- 3) summat, mis on õigus saada igal jaotamisel osaleval isikul;
- 4) väljamakstavaid summasid ja kohtu deposiitkontole jäetavaid summasid koos põhjuste märkimisega, miks väljamaksmise peatamine on põhjendatud.

[...]”

21 Sama seadustiku artiklis 1035 on sätestatud:

„Viivitamatult pärast jaotatava summa kandmist kohtu deposiitkontole koostab kohtutäitur sundtäitmise tulemi jaotuskava projekti ja esitab selle kohtule. Vajaduse korral muudab või täiendab kohus kava; kui see ei ole vajalik, siis kinnitab kohus kava.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

22 M. Macikowski on kohtutäitur S?d Rejonowy w Chojnicach'i (Chojnice esimese astme kohus) juures.

23 Ta alustas võlausaldaja taotluse alusel täitemenetlust käibemaksukohustuslasest võlgniku Royal sp. z o.o. (edaspidi „Royal”) suhtes.

24 Menetluse käigus arestis M. Macikowski Royali omandis oleva kinnisasja.

25 Kinnisasi müüdi enampakkumisel 16. veebruaril 2007. S?d Rejonowy w Chojnicach'i 22. märtsi 2007. aasta määrusega, mis jõustus 22. augustil 2007, anti kinnisasi abikaasade Babi?skite omandisse, kelle pakutud hind oli 1 424 201 Poola zlotti. Omandajad maksid kogu selle summa kohtu deposiitkontole.

26 M. Macikowski koostas 27. oktoobri 2008. aasta otsusega nimetatud summa jaotuskava projekti, milles ta näitas muu hulgas ära, et käibemaks summas 256 823,13 Poola zlotti tuleb tasuda Chojnice maksuameti kontole.

27 26. jaanuari 2009. aasta kirjaga esitas M. Macikowski S?d Rejonowy w Chojnicach'ile avalduse kanda summa 256 823,13 Poola zlotti üle tema kontole, et ta saaks käibemaksu kinnipidajana tasuda käibemaksu, mis tuleb tasuda Royali enampakkumisel võõrandatud kinnisasja omandi üleminekult.

28 S?d Rejonowy w Chojnicach kandis nimetatud summa M. Macikowski kontole üle alles pärast jaotuskava jõustumist. Seetõttu koostas M. Macikowski kinnisasja müügi kohta käibemaksuarve 31. augustil 2009 ja teavitas maksuhaldurit maksu tasumisest 2. septembril 2009.

29 Chojnice maksuameti juhataja, tuginedes muu hulgas käibemaksuseaduse artiklile 18 koostoimes maksukorralduse seadustiku artikliga 8 ning artikli 30 lõigetele 1, 3 ja 4, leidis, et M.

Macikowski kui käibemaksu kinnipidaja vastutab Royali kinnisasja müügilt kinni peetud, kuid tähtpäevaks tasumata jäetud 256 823,13 Poola zloti suuruse käibemaksu eest. Chojnice maksuameti arvates oli M. Macikowski, kes viis läbi täitemenetluse, kohustatud väljastama 2007. aasta novembris võlgniku, st Royali nimel käibemaksuarve, milles tuli ära näidata äriühingu kinnisasja müük brutohinnaga 1 424 201 Poola zloti, mis sisaldas käibemaksu summas 256 823,13 Poola zloti, ja kandma maksu 25. detsembriks 2007 pädeva maksuameti kontole.

30 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Gdański vojevoodkonna halduskohus) jättis 10. oktoobri 2011. aasta otsusega rahuldamata M. Macikowski kaebuse Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku 23. novembri 2009. aasta otsuse peale, millega kinnitati maksu kinnipidaja maksuõiguslikku vastutust Royali sundtäitmise käigus võõrandatud kinnisasja müügilt kinni peetud ja tähtpäevaks tasumata jäetud käibemaksu eest. Kohus rõhutas oma põhjendustes, et selles kohtuasjas on talle siduv Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeima astme halduskohus) tõlgendus, ning et viimati nimetatud kohus ei seadnud kahtluse alla mainitud otsuse põhjendatust ja nentis, et M. Macikowskil oli õiguslik võimalus täita käibemaksuseaduse artiklist 18 tulenevad kohustused.

31 M. Macikowski kaebas selle kohtuotsuse peale edasi Naczelny Sąd Administracyjnyle. Kassatsioonkaebuses väitis ta, et kohtuotsuses on käibemaksuseaduse artiklit 18 vääralt tõlgendatud ja kohaldatud, kuna ei ole võetud arvesse käibemaksusüsteemi reguleerivaid liidu õigusnorme, st käibemaksudirektiivi sätteid.

32 Neil asjaoludel leidis Naczelny Sąd Administracyjny, et kaebuse lahendamiseks on vaja tõlgendada liidu õiguse sätteid, ning otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused.

„1. Kas arvestades käibemaksusüsteemi, mis põhineb käibemaksudirektiivil, pidades silmas eeskätt direktiivi artikleid 9 ja 193 koosmõjus artikli 199 lõike 1 punktiga g, on lubatav selline siseriiklik õigusnorm nagu Poola käibemaksuseaduse artikkel 18, mis sätestab erandid käibemaksuga maksustamise üldpõhimõtetest eelkõige käibemaksu arvutamiseks ja kinnipidamiseks kohustatud õigussubjektide osas, nähes ette käibemaksu kinnipidaja instituudi, see tähendab õigussubjekti, kes on kohustatud arvutama, kinni pidama ja tähtpäevaks maksuhaldurile tasuma maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva käibemaksu?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav:

a) kas liidu õiguse üldpõhimõtteks olevat proportsionaalsuse põhimõtet arvestades on lubatav selline siseriiklik õigusnorm nagu käibemaksuseaduse artikkel 18, mis näeb muu hulgas ette, et käibemaksu, millega maksustatakse sundtäitmise käigus nende kinnisasjade võõrandamine, mis on võlgniku omandis või kehtivate õigusnormide vastaselt tema valduses, arvutab, peab kinni ja tasub maksuhaldurile sundtäitmist läbiviiv kohtutäitur, kes vastutab käibemaksu kinnipidajana selle kohustuse täitmata jätmise eest?

b) kas käibemaksudirektiivi artikleid 206, 250 ja 252 ning nendest tulenevat neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades on lubatav selline siseriiklik õigusnorm nagu käibemaksuseaduse artikkel 18, mis toob kaasa selle, et viidatud artiklis nimetatud käibemaksu kinnipidajat kohustatakse arvutama, kinni pidama ja tasuma käibemaksu sundtäitmise käigus võõrandatavalt varalt, mis on maksukohustuslase omandis või kehtivate õigusnormide vastaselt tema valduses, ja nimelt maksukohustuslase suhtes kehtival maksustamisperioodil summalt, milleks on vara müügist saadud tuleml, mida on vähendatud käibemaksu ja vastava maksumäära võrra, ilma et sellest summast arvataks maha maksukohustuslase poolt maksustamisperioodi algusest kuni käibemaksu kinnipidamise kuupäevani tasutud sisendkäibemaksu?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

33 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikleid 9 ja 193 ning artikli 199 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis sundtäitmise käigus võõrandatud kinnisasja müügi korral paneb müügi korraldanud kohtutäiturile kohustuse arvutada, kinni pidada ja määratud tähtpäevaks tasuda käibemaks selle tehingu tulemilt.

34 Küsimusele vastamiseks tuleb ühelt poolt nentida, et käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkt g lubab liikmesriikidel käibemaksu nõuetekohase kogumise ja maksupettuste ärahoidmise tagamiseks sätestada, et sundtäitmise käigus võõrandatud kinnisasja müügi korral on käibemaksu tasumise eest vastutav isik kinnisasja omandaja, tingimusel et ta on maksukohustuslane.

35 Teisalt nähtub käibemaksudirektiivi artiklist 273, et liikmesriigid võivad kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks maksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksupettuste ärahoidmiseks.

36 Selles osas on Euroopa Kohus juba selgitanud, et kuna väljaspool käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 ja artiklis 273 sätestatud piire ei ole nendes sätetes täpsustatud ei tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha, antakse nende sätetega liikmesriikidele kaalutlusruum (vt kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 23).

37 Meetmed, mida liikmesriigid maksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksupettuste ärahoidmiseks võivad käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt võtta, ei või aga minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt kohtuotsused Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 49, ja Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 50).

38 Antud juhul nähtub esiteks Poola valitsuse esitatud seisukohtadest, et selle vahendamissüsteemi eesmärk, mis on kehtestatud põhikohtuasjas vaidlustatud siseriiklike õigusnormidega, mille kohaselt sundtäitmise käigus saadud müügitulemilt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamise, kinnipidamise ja tasumise eest vastutab kohtutäitur, on ära hoida, et maksukohustuslane oma rahanduslikku olukorda arvestades käibemaksu tasumise kohustust rikub.

39 Need õigusnormid võivad seega kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaldamisalasse, kuna Poola Vabariik peab sellist meedet vajalikuks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine.

40 Teiseks ei ole need õigusnormid vastuolus ei käibemaksudirektiivi artikliga 193 ega artikli 199 lõike 1 punktiga g.

41 Nimelt, kuigi on tõsi, et need sätted näevad sisuliselt ette, et maks saab kuuluda tasumisele ainult maksukohustuslase poolt, kelle kaubatarned on maksustatavad, või teatud asjaoludel kinnisasja omandaja poolt, ei kuulu kohtutäituri kui maksu kinnipidamise eest vastutava vahendaja ülesanne nende sätete kohaldamisalasse.

42 Käibemaksuseaduse artiklis 18 on sundtäitmise käigus müüki korraldava kohtutäituri ülesanne määratletud vahendaja ülesandena, mis piirdub maksusumma kinnipidamise tagamise ja määratud tähtpäevaks maksuhaldurile ülekandmisega maksukohustuslase nimel, kes on

kohustatud selle tasuma. Sellises olukorras ei ole kohtutäituri kohustus mitte maksukohustus, kuna see koormab alati üksnes maksukohustuslast.

43 Nii toimides ei võta kohtutäitur esiteks endale maksukohustuslase pädevust ega kohustusi ja piirdub selle tagamisega, et spetsiifilisele tehingule vastav käibemaks kantaks maksuhaldurile üle.

44 Teiseks ei näe põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid ette, et kohtutäitur oleks koos maksukohustuslasega käibemaksu tasumise eest solidaarselt vastutav. Pealegi ei ole ta maksukohustuslase maksuesindaja käibemaksudirektiivi artikli 204 tähenduses.

45 Neist kaalutlustest järeldeb, et käibemaksudirektiivi artikleid 9 ja 193 ning artikli 199 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis sundtäitmise käigus võõrandatud kinnisasja müügi korral paneb müügi korraldanud kohtutäiturile kohustuse arvutada, kinni pidada ja määratud tähtpäevaks tasuda käibemaks selle tehingu tulemit.

Teise küsimuse punkt a

46 Teise küsimuse punktiga a soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille alusel kohtutäitur peab kogu oma varaga vastutama sundtäitmise käigus võõrandatud kinnisasja müügitulemit tasumisele kuuluva käibemaksusumma eest juhul, kui ta ei täida oma kohustust maks kinni pidada ja tasuda.

47 Seoses sellega olgu meenutatud, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peavad liikmesriigid neile liidu direktiividega antud pädevuse teostamisel kinni pidama õiguse üldpõhimõtetest, mis on osa liidu õiguskorrast, sealhulgas eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtetest (vt selle kohta kohtuotsused *Schloßstrasse*, C-396/98, EU:C:2000:303, punkt 44, ja „*Goed Wonen*”, C-376/02, EU:C:2005:251, punkt 32).

48 Mis puutub konkreetsete proportsionaalsuse põhimõttesse, siis tuleb meenutada, et kuigi on õiguspärane, et liikmesriigi poolt käibemaksudirektiivi alusel võetud meetmed kaitsevad parimal võimalikul moel riigikassa õigusi, ei või need siiski minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta kohtuotsused *Molenheide jt*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 47, ning *Federation of Technological Industries jt*, C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 30).

49 Täpsemalt ei saa pidada proportsionaalseks õigusnorme, mis loevad kohtutäituri vastutavaks käitumise eest, mida temale isiklikult ei saa omistada.

50 Selles osas peavad kohtutäituril olema õiguslikud vahendid oma ülesande täitmiseks, ilma et tema vastutuselevõtmine sõltuks asjaoludest, mida ta ei saa mõjutada, sealhulgas kolmandatele isikutele omistatav tegevus või tegevusetus.

51 Selles kontekstis olgu meenutatud, et ELTL artiklis 267 ette nähtud õiguslase koostöö süsteemi raames ei tõlgenda Euroopa Kohus siseriiklikke õigusnorme, ei otsusta ega kontrolli, kas eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt neile normidele antud tõlgendus on õige. Euroopa Kohus peab oma ja liikmesriikide kohtute pädevuste jaotuse raames võtma arvesse eelotsuse küsimuste faktilist ja õiguslikku konteksti, nagu see on määratletud eelotsusetaotluses (kohtuotsused *Fundación Gala-Salvador Dalí ja VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika, ning *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, punkt 30).

52 Niisiis on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas kohtutäituritel, kui nad täidavad oma kohustusi korrektselt ja seadusega kooskõlas, on kõik õiguslikud vahendid selleks, et täita tähtpäevaks kohustus kinni pidada ja tasuda sundtäitmise käigus võõrandatud vara müügitulemilt tasumisele kuuluv käibemaks.

53 Teisele küsimusele tuleb punktis a seega vastata, et proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille alusel kohtutäitur peab kogu oma varaga vastutama sundtäitmise käigus võõrandatud kinnisasja müügitulemilt tasumisele kuuluva käibemaksusumma eest juhul, kui ta ei täida oma kohustust maks kinni pidada ja tasuda, tingimusel et kohtutäituril on tegelikult kõik õiguslikud vahendid, et see kohustus täita, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

Teise küsimuse punkt b

54 Teise küsimuse punktiga b soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikleid 206, 250 ja 252 ning neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille rakendamisel on selle õigusnormiga määratud tasumise eest vastutav isik kohustatud arvutama, kinni pidama ja tasuma sundtäitmise käigus võõrandatavalt varalt tasumisele kuuluva käibemaksu, ilma et saaks maha arvata tarnija poolt maksustamisperioodi algusest kuni maksukohustuslaselt maksu kinnipidamise kuupäevani tasutud sisendkäibemaksu.

55 Olgu meenutatud, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja sellele järgnevatel artiklites sätestatud mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning põhimõtteliselt ei või seda kitsendada. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt eelkõige kohtuotsused *Gabfrisa jt*, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 43; *Kittel ja Recolta Recycling*, C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 47; *Mahagében ja Dávid*, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 38, ning *Gran Via Moine?ti*, C?257/11, EU:C:2012:759, punkt 21).

56 Lisaks tuleneb käibemaksudirektiivi artiklitest 206 ja 250, et riigikassale tuleb tasuda netosumma, st summa, milles on arvesse võetud tehtavad mahaarvamised, ja et kõik mahaarvamised peavad olema tehtud maksustamisperioodi suhtes, mille kestel need tekkisid.

57 Põhikohtuasjas on kohtutäituri poolt enampakkumisel müüdud vara maksukohustuslasest omanikul, mitte tasumise eest vastutaval isikul kohustus esitada käibedeklaratsioon, võttes arvesse vara müügitehingut. Ka õigus sisendkäibemaks sellelt tehingult tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata kuulub maksukohustuslasele, mitte tasumise eest vastutavale isikule. Mahaarvamine puudutab maksustamisperioodi, mille kestel tehing toimus.

58 Kui tasumise eest vastutav isik kannab samalt tehingult tasumisele kuuluva käibemaksu üle pärast käibedeklaratsiooni esitamist maksukohustuslase poolt, siis võib selline olukord olla põhjendatud käibemaksudirektiivi artikli 206 teise lause alusel, mis lubab liikmesriikidel nõuda vahemakseid.

59 Käibemaksuseaduse artikliga 18 kehtestatud mehhanismi rakendamise korral ei ole tarnijal sundtäitmise raames tehtud tehingult tasumisele kuuluvat käibemaksusummat. Sel põhjusel ei saa ta seda summat sisendkäibemaksu mahaarvamiseks kasutada, kuid ta säilitab mahaarvamisoiguse. Niisiis, kui enampakkumisel müüdud vara maksukohustuslasest omaniku poolt asjassepuutuva maksustamisperioodi kestel tehtud tehingutelt tasutud sisendkäibemaks, mida tal on õigus maha arvata, on suurem vara müügilt tasumisele kuuluvast käibemaksust, siis

võib maksukohustuslane olenevalt olukorrast saada enammakstud summa maksuhaldurilt tagasi.

60 Seega tuleb nentida, et selline mehhanism on käibemaksudirektiivi sätetega kooskõlas, ja täpsemalt, et sellega ei ole rikutud direktiivi artikleid 250 ja 252.

61 Teisele küsimusele tuleb punktis b seega vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 206, 250 ja 252 ning neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille rakendamisel on selle õigusnormiga määratud tasumise eest vastutav isik kohustatud arvutama, kinni pidama ja tasuma sundtäitmise käigus võõrandatavalt varalt tasumisele kuuluva käibemaksu, ilma et saaks maha arvata tarnija poolt maksustamisperioodi algusest kuni maksukohustuslaselt maksu kinnipidamise kuupäevani tasutud sisendkäibemaksu.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 9 ja 193 ning artikli 199 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis sundtäitmise käigus võõrandatud kinnisasja müügi korral paneb müügi korraldanud kohtutäiturile kohustuse arvutada, kinni pidada ja määratud tähtpäevaks tasuda käibemaks selle tehingu tulemilt.**
- 2. Proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille alusel kohtutäitur peab kogu oma varaga vastutama sundtäitmise käigus võõrandatud kinnisasja müügitulemilt tasumisele kuuluva käibemaksusumma eest juhul, kui ta ei täida oma kohustust maks kinni pidada ja tasuda, tingimusel et kohtutäituril on tegelikult kõik õiguslikud vahendid, et see kohustus täita, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.**
- 3. Direktiivi 2006/112 artikleid 206, 250 ja 252 ning neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille rakendamisel on selle õigusnormiga määratud tasumise eest vastutav isik kohustatud arvutama, kinni pidama ja tasuma sundtäitmise käigus võõrandatavalt varalt tasumisele kuuluva käibemaksu, ilma et saaks maha arvata tarnija poolt maksustamisperioodi algusest kuni maksukohustuslaselt maksu kinnipidamise kuupäevani tasutud sisendkäibemaksu.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.