

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 6. novembril 2014(1)

Kohtuasi C-499/13

Marian Macikowski – kohtutäitur Sąd Rejonowy w Chojnicach'i (Chojnice esimese astme kohus) juures

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (Gdański maksuameti juhataja)

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola Vabariik))

Maksuõigusnormid – Käibemaks – Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 193, artikli 199 lõike 1 punkt g ja artiklid 204–206 – Kinnisasja võõrandamine sundenampakkumise teel – Sundtäitmist korraldava kohtutäituri kohustus arvestada, pidada kinni ja tasuda käibemaks – Vastutus tasumata jäetud käibemaksu eest – Proportsionaalsuse põhimõte – Neutraalse maksustamise põhimõte

I. Sissejuhatus

1. Ükski maksuseadus ei ole tõhus, kui ei ole tagatud selle tegelik rakendamine. Seetõttu ei ole imekspandav, et liidu liikmesriigid pööravad viimati nimetatud aspektile eriti suurt tähelepanu. Liikmesriikidel ei ole puudust ideedest, kuidas kehtestada mitmesuguseid kohustusi, et maksutulude laekumist maksuhaldurile reaalselt tagada.

2. Käesoleva eelotsusetaotluse aluseks on kinnisasja võõrandamine sundenampakkumise teel, millelt tuleb tasuda käibemaks. Sundtäitmist korraldaval kohtutäituri on vastavalt Poola õigusele erikohustused tekkiva käibemaksuga seoses, kuna on alust kahelda, et võlgnik sundtäitmise käigus võõrandatavalt varalt ise käibemaksu tasub. Kui kohtutäitur oma kohustusi ei täida, läheb vastutus käibemaksu tasumise eest talle üle.

3. Euroopa Kohus peab käesolevas menetluses selgitama, kas kohtutäituri sellised kohustused on kooskõlas käibemaksu reguleerivate liidu õigusnormidega.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal tugineti liidus käibemaksu sissenõudmisel nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivile 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(2) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

5. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt on „maksukohustuslane” „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.”

6. Käibemaksudirektiivi XI jaotise sisu on „[m]aksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused”. Nimetatud jaotise 1. peatüki („Maksukohustus”) artiklites 192a–205 sisalduvad sätted, mis puudutavad „[i]siku[i]d, kes on maksuhalduri ees kohustatud käibemaksu tasuma”.

7. Käibemaksudirektiivi artikkel 193 sätestab:

„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.”

8. Käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 kohaselt võivad liikmesriigid 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”.

9. Käibemaksudirektiivi artikli 204 lõige 1 sätestab:

„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.”

10. Käibemaksudirektiivi artikkel 205 näeb ette:

„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.”

11. Järgnevad artiklid reguleerivad „[m]aksmise kord[a]”. Nende hulgas sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 206:

„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.”

12. Käibemaksudirektiivi XI jaotise 5. peatüki („Deklaratsioonid”) artikkel 250 sätestab:

„1. 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.

[...]"

13. Käibemaksudirektiivi artikkel 252 sätestab:

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

2. Liikmesriigid määravad maksustamisperioodiks kas ühe kuu, kaks kuud või kolm kuud.

Liikmesriigid võivad määrata ka teistsuguseid maksustamisperioode, mis pole ühest aastast pikemad.”

14. Käibemaksudirektiivi XI jaotise 7. peatüki („Muud sätted”) artikkel 273 sätestab:

„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.”

B. *Siseriiklik õigus*

15. 11. märtsi 2004. aasta Ustawa o podatku od towarów i us?ug'i (edaspidi „Poola käibemaksuseadus”) artikkel 18 sätestab:

„[...] kohtutäiturid, kes viivad läbi sundtäitmise tsiviilkohtumenetluse seadustiku sätete tähenduses, on kohustatud tasuma käibemaksu sundtäitmise käigus võõrandatavalt varalt, mis on võlgniku omandis või kehtivate õigusnormide vastaselt tema valduses.”

16. 29. augusti 1997. aasta Ustawa Ordynacja podatkowa (edaspidi „Poola maksukorralduse seadus”) artikli 8 kohaselt on „käibemaksu kinnipidaja” muu hulgas „füüsiline isik, juriidiline isik või õigusvõimeta üksus, kes on maksuõigusnormide alusel kohustatud arvestama, kinni pidama ja määratud tähtajaks maksuhaldurile tasuma maksukohustuslase poolt tasuda tuleva käibemaksu”.

17. Poola maksukorralduse seaduse artikkel 30 on sõnastatud järgmiselt:

„§ 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 [...] vastutab [§?s 1] nimetatud nõuete eest kogu oma varaga.

§ 4 Kui maksuhaldur tuvastab maksumenetluse käigus [§?s 1] nimetatud asjaolud, teeb ta käibemaksu kinnipidaja [...] suhtes vastutusotsuse, määrates kindlaks kinni pidamata või kinni peetud, kuid tasumata jäetud käibemaksust tuleneva nõude suuruse.”

III. Põhikohtuasi ja menetlus Euroopa Kohtus

18. Põhikohtuasi puudutab M. Macikowski vastutust käibemaksu eest, mis muutus sissenõutavaks sundenampakkumisega seoses.

19. M. Macikowski korraldas 2007. aasta veebruaris kohtutäiturina Poolas asuva äriühingu suhtes toimuva täitemenetluse käigus viimase omandis oleva kinnisasja sundenampakkumise. Parimaks tunnistatud pakkumuses pakutud hinna maksid kinnisasja omandajad täies ulatuses kohtu deposiitkontole ja kinnisasja omandi lõplik üleminek toimus 2007. aasta augustis.

20. Tuginedes Poola käibemaksuseaduse artiklile 18 koosmõjus Poola maksukorralduse seaduse artikliga 8 ja artikli 30 §-dega 1, 3 ja 4, tegi maksuhaldur 2009. aasta juunis M. Macikowski kui käibemaksu kinnipidaja suhtes vastutusotsuse, kuna viimane jättis tasumata kinnisasja müügilt tasumisele kuuluva käibemaksu. Maksuhalduri väitel oleks M. Macikowski pidanud juba 2007. aasta novembris väljastama tehingu kohta käibemaksuarve ja tasuma seejärel kinnisasja maksukohustuslasest võõrandaja nimel käibemaksu. M. Macikowski teatas maksuhaldurile viimaks 2009. aasta septembris, et ta on käibemaksu tasunud.

21. Kuna maksuhaldur jättis M. Macikowski vaide tema kui maksu kinnipidaja suhtes tehtud vastutusotsuse peale rahuldamata, esitas M. Macikowski kaebuse Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku'le. Muu hulgas väidab M. Macikowski, et ta ei saanud kinnisasja müügist saadud tulemit käsutada, kuna tulem oli kantud kohtu deposiitkontole. Seni kuni kohus ei olnud tema poolt 2008. aasta oktoobris esitatud jaotuskava lõplikult kinnitanud, ei olnud tal võimalik käibemaksu tasuda.

22. Kohtuasja praegu menetlev Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus), kes kahtleb eelnimetatud Poola õigusnormide kooskõlas liidu õigusega, esitas 16. septembril 2013 ELTL artikli 267 alusel 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 arvestamiseks ja kinnipidamiseks kohustatud õigussubjektide osas, nähes ette käibemaksu kinnipidaja instituudi, see tähendab õigussubjekti, kes on kohustatud arvestama, kinni pidama ja tähtajaks maksuhaldurile tasuma maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva käibemaksu?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav:

2.1 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, arvestab, peab kinni ja tasub maksuhaldurile sundtäitmist läbiviiv kohtutäitur, kes vastutab käibemaksu kinnipidajana selle kohustuse täitmata jätmise eest?

2.2 Kas käibemaksudirektiivi artikleid 206, 250 ja 252 ja nendest tulenevat neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades on lubatav selline siseriiklik õigusnorm nagu [Poola] käibemaksuseaduse artikkel 18, mis toob kaasa selle, et viidatud artiklis nimetatud käibemaksu kinnipidajat kohustatakse arvestama, 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 tulem, mida on vähendatud käibemaksu ja vastava maksumäära võrra, ilma et sellest summast arvataks maha maksukohustuslase poolt maksustamisperioodi algusest kuni käibemaksu kinnipidamise kuupäevani tasutud sisendkäibemaksu?"

23. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad M. Macikowski, Poola Vabariik ja Euroopa Komisjon. 4. septembri 2014. aasta kohtuistungil osalesid Gdański maksuameti juhataja, Poola Vabariik ja komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

24. Käesoleva menetluse mõistmiseks on oluline teha Poola õigusnormidest tulenevalt vahet kahte eri rühma kuuluvate kohtutäituri kohustuste vahel.

25. Esiteks peab kohtutäitur sundenampakkumise raames vastavalt Poola käibemaksuseaduse artiklile 18 ja Poola maksukorralduse seaduse artiklile 8 välja arvestama maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva käibemaksu, selle maksukohustuslaselt kinni pidama ja tähtjaks maksuhaldurile tasuma. Kohtutäitur peab seega maksukohustuslaste rahaliste vahenditega tagama käibemaksu tasumise maksukohustuslase poolt (edaspidi „kinnipidamiskohustus”).

26. Teiseks vastutab kohtutäitur teatavatel asjaoludel käibemaksu tasumise eest ise. Nimelt kui kohtutäitur oma kinnipidamiskohustust ei täida, peab ta käibemaksu vastavalt Poola maksukorralduse seaduse artikli 30 §-dele 1 ja 3 tasuma enda varaga (edaspidi „vastutus”).

A. Kinnipidamiskohustus

27. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma esimese eelotsuse küsimusega esmalt välja selgitada, kas kohtutäituri kinnipidamiskohustus on vastuolus käibemaksudirektiivi sätetega.

1. Käibemaksudirektiivi artikkel 193 ja artikli 199 lõike 1 punkt g

28. Eelotsusetaotluse esitanud kohus seab esmajoonel kahtluse alla, kas kõnealused Poola õigusnormid on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 193 ja artikli 199 lõike 1 punktiga g.

29. Käibemaksudirektiivi artikli 193 põhireegli kohaselt tasub käibemaksu maksukohustuslane, kelle kaubatarned on maksustatavad. Peale selle näeb viidatud säte aga ette, et vastavalt käibemaksudirektiivi artiklitele 194–199 ja artiklile 202 võib maksu tasuda „teine isik”. Üks nendest eranditest on käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkt g. See annab liikmesriikidele õiguse määrata kinnisasjade sundenampakkumisel maksu tasumiseks kohustatud isikuks kinnisasja maksukohustuslasest omandaja.

30. M. Macikowski leiab, et käibemaksudirektiivi artiklites 193–205 on lõplikult reguleeritud, kes peab käibemaksu tasuma. Tema arvates võivad liikmesriigid käibemaksu sisse nõuda vaid seal nimetatud isikutelt. Sundmüüki korraldavat kohtutäiturit ei ole aga nendes sätetes mainitud.

31. See käsitlusviis jätab siiski tähelepanuta, et lahus tuleb hoida isikut, kes peab maksu tasuma, ja sellist isikut, nagu Poola õiguses sätestatud „käibemaksu kinnipidaja”, kes peab maksu tasumiseks kohustatud isiku poolt tasumisele kuuluva käibemaksu üksnes kinni pidama.

Käibemaksudirektiivi artiklid 193–205 reguleerivad vaid küsimust, kes on käibemaksu tasumiseks kohustatud isik.

32. Kohtutäitur ei muutu aga kinnipidamiskohustust reguleerivate Poola õigusnormide alusel ise isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma. Tema ülesanne on maksu tasumise eest vastutavale isikule, kelle vara sundvõõrandatakse, kuuluvaid vahendeid kasutades tasuda vaid konkreetse tehingu eest tasumisele kuuluv käibemaks. Kinnisasja sundenampakkumisel peab käibemaksu tasuma võõrandaja, kelle suhtes sundtäitmist kohaldatakse, teistsugust järeldust ei saa teha ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmete põhjal. Järelikult ei kaldu kohtutäituri kinnipidamiskohustust reguleerivad Poola õigusnormid kõrvale käibemaksudirektiivi artiklist 193 ja artikli 199 lõike 1 punktist g.

33. Seega ei ole siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt on kinnisasja sundvõõrandamist korraldav kohtutäitur kohustatud arvestama, kinni pidama ja tasuma käibemaksu, vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 193 koosmõjus artikli 199 lõike 1 punktiga g.

2. Käibemaksudirektiivi artikkel 204

34. Peale selle väidab M. Macikowski, et kõnealused Poola õigusnormid on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 204, kuna need määravad seaduse alusel maksuesindajaks kohtutäituri, kuigi käibemaksudirektiivi artikkel 204 seda ette ei näe.

35. Käibemaksudirektiivi artikli 204 lõike 1 esimese lõigu kohaselt võivad liikmesriigid juhul, kui käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus käibemaks tasumisele kuulub, lubada tal määrata isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksuesindaja. Teise lõigu kohaselt võib maksukohustuslast *kohustada* maksuesindajat määrama vaid siis, kui tema asukohariigiga puudub juriidiline vastastikust abi käsitlev kokkulepe, millega aga liidu piires tegemist ei ole. Nagu tuleneb direktiivi 2000/65/EÜ(3) põhjendusest 7, millel põhineb artikkel 204, määravad vaid ühendusevälised maksukohustuslased maksu tasumise eest vastutavaks isikuks maksuesindaja või volitatud esindaja. Maksuesindaja on seega riigi maksuhalduri siseriiklik kontaktisik, kui maksukohustuslase asukoht on välisriigis(4).

36. Käibemaksudirektiivi artiklis 204 sisalduv kord kehtestati eesmärgiga lihtsustada käibemaksusüsteemi seeläbi, et liikmesriikidelt võetakse ära varasemas õiguslikus olukorras olemas olnud võimalus nõuda liikmesriigis asuvalt maksukohustuslaselt maksuesindaja nimetamist(5). Sellega kõrvaldati ka turulepääsu takistus. Artikkel 204 hoiab seetõttu ära olukorra, kus liidus asutatud ettevõtjad ei saa oma käibemaksukohustust välisriikide maksuhaldurite ees täita ise, vaid peavad selleks määrama maksuesindaja(6).

37. Käesoleval juhul ei muutu kohtutäitur kinnipidamiskohustuse tõttu siiski maksuesindajaks käibemaksudirektiivi artikli 204 tähenduses. Ta ei muutu seetõttu – nagu näidatud eespool(7) – ise isikuks, kes on kohustatud maksu tasuma, ja ta ei tegutse maksukohustuslase üldise volitatud esindajana. Kohtutäituri kinnipidamiskohustus puudutab vaid ühte konkreetset tehingut, millelt tuleb tasuda käibemaks. Kohtutäitur ei esinda maksukohustuslast riigi maksuhaldurite ees aga kõigi tema tehingutega seoses, millelt tuleb tasuda käibemaks. Pealegi ei ole arusaadav, kuidas saab kohtutäituri kinnipidamiskohustus olla vastuolus artikli 204 eesmärgiga, kuna see ei näe ette eraldi kohustusi välisriikide maksukohustuslastele.

38. Seega ei ole kohtutäituri kinnipidamiskohustus vastuolus ka käibemaksudirektiivi artikliga 204.

3. Liidu õigusest tuleneva volituse nõue

39. Sellega ei ole kõnealuste õigusnormide kooskõla käibemaksudirektiiviga aga veel selgeks tehtud. Nimelt nagu komisjon õigesti märkis, näeb Poola õigus kohtutäituritele ette käibemaksuga seotud kohustusi, mida käibemaksudirektiiv ei sätesta.

40. Esineb aga juhtumeid, mil maksu ei tasu kitsamas tähenduses maksu tasumiseks kohustatud isik ise, ilma et selleks leiduks käibemaksudirektiivist tulenevat omaette õiguslikku alust või et sellist alust oleks vaja. Nii peavad näiteks juriidilise isiku seaduslikud esindajad või haldurid maksejõuetusmenetluse raames tagama juriidilise isiku maksukohustuse täitmise juba tulenevalt asjaolust, et nad on käibemaksukohustuslasest õigussubjekti esindajad või haldurid. Nende kohustuste täitmiseks ei ole kahtlemata vaja käibemaksudirektiivis sisalduvat volitust, kuna need puudutavad ühtlustamata tsiviilõigust.

41. Käesoleval juhul ei põhine aga kohtutäituri kinnipidamiskohustus üldkehtival esindusõigusel, vaid eriomasel maksuõiguslikul kohustusel, mille kohaselt tuleb maks tasuda konkreetselt tehingult. Sellest aspektist sätestab aga juba käibemaksudirektiivi artikli 206 esimene lause, et käibemaksu peab tasuma käibemaksu tasumiseks kohustatud isik. Kui liikmesriik soovib sellise kinnipidamiskohustuse raames, nagu on kõne all käesolevas asjas, käibemaksu sisse nõuda mõnelt muult isikult peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, siis eeldab see käibemaksudirektiivis sisalduva asjaomase volituse olemasolu.

a) Käibemaksudirektiivi artikkel 273

42. Kõnealuse kinnipidamiskohustuse õiguslikuks aluseks võiks olla käibemaksudirektiivi artikkel 273. Selle artikli kohaselt võivad liikmesriigid käibemaksudirektiivi sätetest kaugemale minnes kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi. Vastavalt sätte sõnastusele ei või aga selliste kohustuste kehtestamine mõjutada liikmesriikidevahelist kaubandust ega tuua kaasa maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute ebavõrdset kohtlemist. Peale selle ei või artikli 273 teise lõigu kohaselt kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks käibemaksudirektiivis sätestatud kohustustele.

43. Kohtutäituri kinnipidamiskohustus on kohustus käibemaksudirektiivi artikli 273 esimese lõigu tähenduses. Selle kohustusega tagatakse käibemaksu tasumine vara võõrandamiselt sundenampakkumise käigus. See aitab saavutada sättes nimetatud eesmärki koguda käibemaksu nõuetekohaselt ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumine, kuna sellises olukorras on kaheldav, et maksu tasumiseks kohustatud isik, see tähendab kinnisasja võõrandaja käibemaksu ise tasub.

44. Peale selle ei ole alust eeldada, et kohtutäituri tegevus mõjutab liikmesriikidevahelist kaubandust või toob kaasa riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute ebavõrdse kohtlemise. Kui kohtutäituri ülesanne peaks olema ka käibemaksuarve väljastamine tehingu kohta, siis ei tule selles näha lubamatut lisakohustust käibemaksudirektiivi artikli 273 teise lõigu tähenduses, kuna arve väljastamise olemasolev kohustus vaid delegeeritakse kohtutäiturile, ilma et kehtestataks täiendavaid nõudeid.

45. Euroopa Kohus tuvastas kohtuotsuses *Federation of Technological Industries* jt käibemaksudirektiivi artikli 273 eelkäijaks olnud sätte kohta, et sellele tuginedes võib panna muid kohustusi vaid „käibemaksu tasumise eest vastutavatele ja selle tasumise eest solidaarselt vastutavatele isikutele, kes on [...] kindlaks määratud”(8). Sellest lähtudes ei saa käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt panna sellisele isikule nagu kohtutäitur, kes ei ole maksu tasumiseks kohustatud isik, muid kohustusi. Hilisemates otsustes tõlgendas Euroopa Kohus aga viidatud sätte kohaldamisala siiski laiemalt. Praegu kontrollib Euroopa Kohus sellega seoses ka kohustusi, mis pannakse maksukohustuslastele, kes soovivad vaid maha arvata

sisendkäibemaksu, kuid ei ole isikud, kes on kohustatud tasuma nendelt tehingutelt vaidlusalust käibemaksu(9). Hilisema kohtupraktika kohaselt võivad artikli 273 alla kuuluda ka meetmed, mida nõutakse maksukohustuslastelt veel enne tõhusa majandustegevuse alustamist(10).

46. Isegi kui eeldada, et artikli 273 kohaselt saab kohustusi panna vaid maksukohustuslastele, on see tingimus käesoleval juhul täidetud, kuna peale selle, et kohtutäitur on kohustatud kinni pidama kinnisasja võõrandaja poolt tasumisele kuuluva käibemaksu, on ta eelotsusetaotluse esitanud kohtu väitel ka ise maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, kuna sundenampakkumiste korraldamisega osutab ta käibemaksuga maksustatavat teenust.

47. Käibemaksudirektiivi artikkel 273 on seega sobiv õiguslik alus kohtutäituri kinnipidamiskohustuse kehtestamiseks.

b) Proportsionaalsus

48. Kontrollida tuleb veel, kas kõnealused õigusnormid on vastavuses ka proportsionaalsuse põhimõttega.

49. Liidu õigusest tuleneva pädevuse teostamisel peavad liikmesriigid vastavalt proportsionaalsuse põhimõttele võtma meetmeid, mis võimaldades küll tulemuslikult jõuda riigisisese õigusega taotletava eesmärgini, kahjustavad võimalikult vähe asjassepuutuvates liidu õigusaktides sätestatud eesmärgi ja põhimõtteid(11). Käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel võetud meetmed ei või seega minna kaugemale sellest, mida on vaja maksu nõuetekohase kogumise ning maksudest kõrvalehoidumise vältimise eesmärgi saavutamiseks(12).

50. Kinnipidamiskohustuse vajalikkuse kohta võib märkida, et kinnisasjade võõrandamisel sundenampakkumise teel võivad liikmesriigid maksukohustuse küll käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkti g kohaselt põhimõtteliselt küll ümber pöörata ja sellega ära hoida, et kinnisasja võõrandaja maksu tasumise kohustusest pääseb. See meede ei ole siiski algusest peale sama sobiv vahend kinnipidamiskohustusega taotletavate eesmärkide saavutamiseks, kuna sätte kohaldatavus on piiratud vara võõrandamisega maksukohustuslastest ostjatele.

51. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu märkuste põhjal näib aga, et proportsionaalsus on küsimärgi all. Kohtutäitur saab oma kohustusi nõuetekohaselt täita vaid kooskõlas sundenampakkumise osas pädeva kohtuga. Kohus peab tulemi kõigepealt vabastama, kuid eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel ei tehta seda alati selleks tähtajaks, milleks kohtutäitur peab käibemaksu tasuma. Kohus tugineb oma tegevuses vaid tsiviilkohtumenetlust reguleerivatele õigusnormidele ega ole kohustatud võtma arvesse käibemaksu tasumisega seonduvaid kohtutäituri kohustusi.

52. Poola Vabariik eitab kategooriliselt eelotsusetaotluse esitanud kohtu väidet, et kohtutäituril ei ole alati võimalik oma kohustusi tähtajaks täita. Selle siseriiklikule õigusele tugineva vastuväite õigsuse selgitamine ei ole aga Euroopa Kohtu ülesanne. Liidu ja siseriiklike kohtute pädevuste jaotuse raames tuleb võtta arvesse eelotsuse küsimuste faktilist ja õiguslikku konteksti nii, nagu see on eelotsusetaotluses määratletud(13). Eelotsusetaotluse esitanud kohtu märkusi silmas pidades võib aga kinnipidamiskohustuse kehtestamist pidada proportsionaalseks vaid siis, kui nõutava hoolsusega tegutseval kohtutäituril on üldse objektiivselt võimalik oma kohustusi täita. See ei ole nii, kui kohtutäiturit takistab kolmanda isiku, näiteks kohtu tegevus, millele kohtutäituril ei ole mingit mõju. Kohustus, mida ei ole võimalik täita, ei saa olla sobiv meede kohustusega taotletavate eesmärkide tõhusaks saavutamiseks.

53. Käibemaksudirektiivi artiklile 273 tuginedes võivad liikmesriigid seega ette näha sellise kinnipidamiskohustuse nagu käesolevas asjas, kui nõutava hoolsusega tegutsev kohtutäitur saab

seada kohustust ka tegelikult täita.

4. Vastus esimesele eelotsuse küsimusele

54. Esimesele eelotsuse küsimusele tuleb järelikult vastata nii, et käibemaksudirektiiviga ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt pannakse sundenampakkumise käigus kinnisasja võõrandamist korraldavale kohtutäiturile kohustus arvestada, kinni pidada ja tasuda käibemaks, juhul kui kohtutäituri kohustuse täitmist ei takista kolmanda isiku tegevus, millele kohtutäituril ei ole mingit mõju.

B. Vastutus

55. Teine eelotsuse küsimus (teise eelotsuse küsimuse esimene alaküsimus) puudutab kohtutäituri vastutust. Kui kohtutäitur oma kinnipidamiskohustust ei täida, siis vastutab ta maksu tasumise eest kogu oma varaga. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt, kas kõnealused õigusnormid on vastavuses proportsionaalsuse põhimõttest tulenevate nõuetega.

1. Õiguslik alus

56. Sellele küsimusele vastamiseks tuleb esmalt selgitada, kas kohtutäiturile pandud vastutus tugineb käibemaksudirektiivis sisalduvale õiguslikule alusele.

57. Poola Vabariik ja komisjon peavad kõnealuse vastutuse õiguslikuks aluseks taas käibemaksudirektiivi artiklit 273.

58. Kolmanda isiku vastutust käibemaksu tasumise eest reguleerib siiski käibemaksudirektiivi artikkel 205. Viidatud sätte kohaselt võivad liikmesriigid eeskätt artiklis 193 nimetatud juhul, millega on tegemist käesolevas asjas, „ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma”. Asi on just nii, kui kohtutäitur vastutab juhul, kui ta oma kinnipidamiskohustust ei täida, sundtäitmise subjektiks oleva võlgniku poolt tasumisele kuuluva käibemaksu eest omaenda varaga.

59. Kohtuistungil leidsid Poola Vabariik ja komisjon seevastu, et käibemaksudirektiivi artikkel 205 ei ole kohaldatav, kuna ei ole tegemist olukorraga, kus maksuhaldur saab *alternatiivselt* pöörduda kohtutäituri või maksu tasumiseks kohustatud isiku ehk maksukohustuslasest võõrandaja poole. Kui maksu tähtjaks kinni ei peetud või ei tasutud, saavad maksuhaldurid seda sisse nõuda ainult kohtutäiturilt.

60. See argument annab tunnistust sellest, et vastutust maksukohustuse täitmise eest kannab üksnes kohtutäitur. Juhul kui see on tõepoolest nii, on Poola õigusnormid aga vastuolus käibemaksudirektiivi artiklitega 193–205. Kõnealused sätted reguleerivad ammendavalt, kes on maksuhalduri ees maksu tasumiseks kohustatud isik, ja ei näe ette ühtegi juhtu, mil võõrandaja käibemaksudirektiivi artiklis 193 sätestatud käibemaksu tasumise kohustusest tagantjärele vabastatakse, kuna vastutus maksu tasumise läheb konkreetsel juhul üle kolmandale isikule. Seega ei või võõrandajat käesoleval juhul käibemaksu tasumise vastutusest sugugi vabastada.

61. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetest ei nähtu siiski mingil viisil, et Poola õigusnormide kohaselt ei ole võõrandajal juhul, kui vastutus on läinud üle kohtutäiturile, enam käibemaksu tasumise kohustust. Kui vastutuse koosseis on täidetud, tuleb kohtutäiturit selle tagajärjel pidada pigem veel üheks isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.

62. Seega on kohtutäituri vastutust reguleerivad Poola õigusnormid käibemaksudirektiivi artikliga 205 põhimõtteliselt kooskõlas.

2. Proportsionaalsus

63. Käibemaksudirektiivi artiklist 205 tulenevat õigust kasutades peavad liikmesriigid aga järgima eeskätt proportsionaalsuse põhimõtet. Võttes viidatud sätte alusel meetmeid, mis kaitsevad parimal võimalikul moel riigikassa õigusi, ei või järelikult minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik(14). Väljaspool seda raamistikku tuleb kindlaks määrata süüst sõltumatu vastutus(15), kuna Euroopa Kohtu praktika kohaselt on ilmselgelt eaproportsionaalne pidada isikut tingimusteta vastutavaks maksutulude laekumata jäämise eest, kuigi selle on põhjustanud kolmandate isikute tegevus, millele tal ei olnud mingit mõju(16).

64. Poola Vabariigi seisukohtade kohaselt on kohtutäitur ametiisik ja seega isik, kelle suhtes on üldsusel õiguspärane ootus. Seega on õigustatud oodata, et kui kohtutäitur peab oma tegevuse raames maksuhalduri ülesandel kinni makse, näitab ta üles eriti suurt hoolsust. See õigustab ka kõrgete nõuete esitamist kohtutäituri vastutusele ja kohustuste täitmata jätmise korral vastutamist kogu oma varaga.

65. Nagu aga eespool(17) juba märgitud, ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel välistatud, et kohtutäitur ei saa käibemaksu õigeaegset tasumist tagada asjaolude tõttu, millele tal ei ole mingit mõju. Vastutus võib tekkida ka sellistel juhtudel. Kohtutäitur peab seega vastutama võõra kohustuse eest, ilma et ta oleks ise tegutsenud süüliselt. Vaidlusaluseid Poola õigusnorme saab aga pidada proportsionaalseks vaid siis, kui kohtutäituri vastutus on seotud talle endale isiklikult süükspandava tegevusega.

3. Vastus teisele eelotsuse küsimusele

66. Seetõttu tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata, et proportsionaalsuse põhimõttega on kooskõlas selline siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette, et kohtutäitur, kes on kohustatud arvestama, kinni pidama ja tasuma käibemaksu sundtäitmise käigus võõrandatavalt kinnisasjalt, vastutab selle kohustuse täitmata jätmise korral kogu oma varaga, välja arvatud juhul, kui täitmata jätmise põhjustas kolmanda isiku tegevus, millele kohtutäituril ei olnud mingit mõju.

C. Sisendkäibemaksu arvessevõtmine

67. Lõpuks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma kolmanda küsimusega (teise eelotsuse küsimuse teine alaküsimus) teada saada, kas kohtutäituri kinnipidamiskohustus on käibemaksudirektiiviga vastuolus, kui kohtutäitur peab kinnisasja võõrandamiselt tasumisele kuuluva maksusumma tasuma, ilma et ta saaks sellest summast maha arvata võõrandaja poolt maksustamisperioodi algusest kuni käibemaksu kinnipidamise kuupäevani tasutud sisendkäibemaksu.

68. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, võiks sisendkäibemaksu maha arvamata jätmise olla vastuolus käibemaksudirektiivi artiklitega 206, 250 ja 252 ning neutraalse maksustamise põhimõttega.

69. Käibemaksudirektiivi artiklist 206 nähtub, et maksu tasumiseks kohustatud isik tasub artiklites 250 ja 252 ettenähtud korrapärase käibedeklaratsiooni esitamisel vaid käibemaksu netosumma, mida on vähendatud sisendkäibemaksu võrra. Kui kohtutäitur täidab teise isiku maksukohustust, peab tal põhimõtteliselt olema samuti võimalik tema poolt tasumisele kuuluvast maksusummast sisendkäibemaks maha arvata. Teatud tingimustel peaks ta tegelikult tasuma väiksema summa või ei peaks käibemaksu üldse tasuma ja saaks sellega ka oma vastutuse ulatust vastavalt vähendada.

70. Käibemaksudirektiivi artikli 206 teise lause kohaselt on liikmesriikidel siiski lubatud nõuda nimetatud summa tasumiseks vahemakseid. Selles osas jagan Poola Vabariigi seisukohta, et kohtutäituri poolt ühe konkreetse tehingu eest tasutud käibemaksu võib pidada selliseks vahemakseks. Seda vahemakset võib arvesse võtta võõrandaja poolt asjaomase maksustamisperioodi kohta esitatud käibedeklaratsioonis.

71. Osas, milles M. Macikowski seevastu väidab, et liikmesriigid ei saa vahemaksete tingimusi vabalt kehtestada, ja tugineb seejuures kohtuotsusele Balocchi(18), ei saa temaga nõustuda. Viidatud kohtuasjas kõne all olevate siseriiklike õigusnormide kohaldamine oleks kaasa toonud liidu õigusega vastuolus oleva tagajärje, et maksukohustuslased peavad käibemaksu tasuma tulevaste tehingute eest(19). Käesoleval juhul tasutakse käibemaks aga juba toimunud tehingult, nimelt kinnisasja võõrandamiselt.

72. Peale selle ei ole sisendkäibemaksu arvestamata jätmine vastuolus ka neutraalse maksustamise põhimõttega. Selle põhimõtte kohaselt on sisendkäibemaksu mahaarvamise sisuks vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast(20). Nagu aga Euroopa Kohus selgitas, on nimetatud põhimõtte vaid tõlgendamispõhimõtte, millel puudub seadusülene tähtsus(21). Liikmesriikide õigus nõuda vahemakseid tuleneb siiski sõnaselgelt käibemaksudirektiivi artikli 206 teisest lausest.

73. Kolmandale eelotsuse küsimusele tuleb seega vastata, et käibemaksudirektiivi artiklitega 206, 250 ja 252 ja neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette, et kohtutäitur, kes on kohustatud arvestama, kinni pidama ja tasuma käibemaksu sundenampakkumise teel võõrandatavalt kinnisasjalt, ei saa tasumisele kuuluvast käibemaksusummast maha arvata maksu tasumiseks kohustatud isiku poolt maksustamisperioodi algusest kuni käibemaksu kinnipidamise kuupäevani tasutud sisendkäibemaksu.

V. Ettepanek

74. Tuginedes eespool esitatud kaalutlustele, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Naczelný Sąd Administracyjny küsimustele järgmiselt.

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette, et täitemenetluse käigus kinnisasja sundenampakkumise korraldanud kohtutäitur on kohustatud arvestama, kinni pidama ja tasuma käibemaksu, arvamata maha maksu tasumiseks kohustatud isiku poolt maksustamisperioodi algusest kuni käibemaksu kinnipidamise kuupäevani tasutud sisendkäibemaksu, ja selle kohustuse täitmata jätmise korral vastutab kohtutäitur kogu oma varaga, välja arvatud juhul, kui kohtutäituri asjaomase kohustuse täitmist takistas kolmanda isiku tegevus, millele kohtutäituri ei olnud mingit mõju.

1 – Algkeel: saksa.

2 – ELT L 347, lk 1.

3 – Nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiv 2000/65/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses käibemaksu tasumise eest vastutava isiku määramisega (EÜT 2000, L 269, lk 44; ELT eriväljaanne 09/01, lk 338).

4 – Vt kohtuotsus Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, punkt 34) nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560/EÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud

liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 326, lk 40 ; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129) artikli 2 lõike 3 kohta.

5 – Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud direktiivi 2000/65/EÜ põhjendused 4 ja 7.

6 – Vt selle kohta kohtuotsused komisjon vs. Soome (C?249/05, EU:C:2006:411, punkt 46) ja komisjon vs. Prantsusmaa (C?624/10, EU:C:2011:849, punkt 36).

7 – Vt eespool käesoleva ettepaneku punkt 32.

8 – Vt kohtotsus Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2006:309, punkt 44) nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 54) artikli 22 lõikega 8 seoses.

9 – Vt kohtuotsused Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punktid 49–51), Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 34 ja punktid 50 ja 51) ja Mahagében ja Dávid (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punktid 57–59). Vt ka juba kohtuotsus Gabalfrisa jt (C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punktid 52–54).

10 – Vt kohtuotsus Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punktid 29 ja 30).

11 – Vt kohtuotsused Molenheide jt (C?286/94, C?340/95, C?401/95 ja C?47/96, EU:C:1997:623, punkt 46), Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 52), X (C?84/09, EU:C:2010:693, punkt 36) ja BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punkt 30).

12 – Kohtuotsused Gabalfrisa jt (C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 52), Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski (C?188/09, EU:C:2010:454, punkt 26), Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punkt 30) ja Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 43).

13 – Vt näiteks kohtuotsus Oberbank jt (C?217/13 ja C?218/13, EU:C:2014:2012, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

14 – Vt kohtuotsused Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2006:309, punkt 29 ja 30) ja Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punktid 20–22).

15 – Vt kohtuotsused Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2006:309, punkt 32) ja Mahagében ja Dávid (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 48).

16 – Vt kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 24).

17 – Vt eespool käesoleva ettepaneku punkt 51.

18 – C?10/92, EU:C:1993:846.

19 – Kohtuotsus Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punkt 27).

20 – Vt näiteks kohtuotsused Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 47) ja NCC Construction Danmark (C?174/08, EU:C:2009:669, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 – Kohtuotsus Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, punkt 45).