

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 6. detsembril 2018(1)

Kohtuasi C-566/17

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

versus

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławis piirkonna halduskohus, Poola))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Õigus maha arvata sisendkäibemaks, mis on tasutud eristamatult majandustegevuseks ja mittemajanduslikuks tegevuseks kasutatud kaupade ja teenuste pealt – Sisendkäibemaksu mahaarvatava osa kindlaksmääramine – Neutraalse maksustamise põhimõte – Kas ja millises ulatuses peab sisendkäibemaksu arvutamise kord olema ette nähtud seaduses – Eristamatult majandustegevuseks ja mittemajanduslikuks tegevuseks kasutatud kaupade ja teenuste pealt tasutud sisendkäibemaksu jaotamise meetodeid käsitlevate riigisiseste normide puudumine

1. Käesolev eelotsusetaotlus on esitatud seoses vaidlusega selle üle, millises ulatuses on õigus maha arvata sisendkäibemaksu, mida maksukohustuslased on tasunud eristamatult nii oma majandustegevuseks kui ka mittemajanduslikuks tegevuseks kasutatud kaupade ja teenuste pealt.
2. Ehkki direktiivi 2006/112/EÜ(2) süsteemist näib tulenevat, et seda õigust saab kasutada ainult siis, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse majandustegevuses, ei ole selles direktiivis ette nähtud meetodeid ega kriteeriume, kuidas sisendkäibemaksu sellistes olukordades jaotada. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib juhiseid selle kohta, kas asjaolu, et ka riigisisises õiguses puuduvad seda küsimust käsitlevad konkreetset normid, mõjutab ulatust, milles maksukohustuslane saab kasutada õigust maha arvata sisendkäibemaksu seoses selliste kaupade ja teenustega. Eelkõige tekib küsimus, kas ELi õiguses eksisteerib üldpõhimõte või põhiõigus, mis keelaks eelotsusetaotluse esitanud kohtul põhikohtuasjas sellises olukorras kohaldada neid piiranguid mahaarvamissoiguse suhtes.

Direktiiv 2006/112/EÜ

3. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõikes 1 on mõiste „maksukohustuslane“ määratletud kui „iga

isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“. Direktiivi artikli 13 kohaselt ei käsitata avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena „tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid“.

4. Direktiivi 2006/112/EÜ X jaotis („Mahaarvamine“) jaguneb mitmeks peatükiks. Artiklis 168, mis paikneb 1. peatükis pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“, on sätestatud, et „[k]ui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on [sellel] maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma[(3)], maha arvata: a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarnitud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane“(4).

5. Teises peatükis („Osaline mahaarvamine“) paikneva artikli 173 lõikes 1 on sätestatud, et „[k]aupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii [...] tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingute tarbeks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib käibemaksu maha arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas“. Lisaks on selles artiklis täpsustatud, et „[n]imetatud osa määratakse [kindlaks artiklites 174 ja 175 sätestatud valemi kohaselt]“. (5)

Riigisisene õigus

Poola Vabariigi põhiseadus

6. Poola Vabariigi põhiseaduse artiklis 217 on sätestatud, et maksude kehtestamine, sealhulgas maksukohustuslased, maksumäärad ja samuti maksuvabastused ja -tagastused ning maksudest vabastatud maksukohustuslaste kategooriad tuleb sätestada seaduses.

Käibemaksuseadus

7. Direktiiv 2006/112/EÜ võeti Poola õiguskorda üle 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seadusega (Ustawa o podatku od towarów i usług), koos muudatustega.(6)

8. Käibemaksuseaduse artikli 15 lõikes 6 on sätestatud, et mõiste „maksukohustuslane“ ei hõlma avaliku võimu kandjaid ega asutusi, kes abistavad avaliku võimu kandjaid asjakohaste õigusnormidega kehtestatud ülesannete valdkonnas, mille täitmiseks nad on määratud, välja arvatud juhul, kui nad teevad tsiviilõiguslikel lepingutel põhinevaid tehinguid.

9. Käibemaksuseaduse artikli 86 lõikega 1 on riigisisesse õiguskorda üle võetud direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 168. Selle kohaselt „on [...] artiklis 15 nimetatud maksukohustuslasel õigus arvata tasumisele kuuluvast maksust maha sisendkäibemaks *niivõrd, kuivõrd* kaupade ja teenuste kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks“ (kohtujuristi kursiiv).

10. Käibemaksuseaduse artikli 90 lõiked 1–3 peegeldavad direktiivi 2006/112/EÜ artikleid 173–175, kuivõrd need sätted reguleerivad käibemaksu proportsionaalset mahaarvamist seoses kaupade ja teenustega, mida maksukohustuslane kasutab nii oma majandustegevuseks, mille puhul käibemaks on mahaarvatav, kui ka mittemajanduslikuks tegevuseks, mille puhul käibemaks ei ole mahaarvatav.

11. Alates 1. jaanuarist 2016 lisati käibemaksuseaduse artiklile 86 lõiked 2a–2h. Nende sätetega lisati mitteammendav loetelu meetoditest, mida maksukohustuslane võib kasutada nii

maksukohustuslase majandustegevuseks kui ka mittemajanduslikuks tegevuseks kasutatavate kaupade ja teenuste pealt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa kindlaksmääramiseks.

Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

12. Zwiżek Gmin Zagórze Miedziowego w Polkowicach (edaspidi „omavalitsusliit”) on avalik-õiguslik juriidiline isik, millele mitu kohaliku omavalitsuse üksust on andnud ülesande täita nende haldusterritooriumil jäätmemajanduse valdkonnas nende seaduses sätestatud kohustusi, mille eest nad on solidaarselt vastutavad. Omavalitsusliit saab nende kohustuste täitmise eest jäätmekäitlustasu. Riigisisese seaduse kohaselt ei peeta omavalitsusliitu sel juhul maksukohustuslaseks ja tema tegevused ei ole vastavalt käibemaksuga maksustatud.

13. Aastatel 2013–2015 osutas omavalitsusliit tasulisi lisateenuseid, mis seisnesid eri liiki jäätmete mahutite kasutusse andmises ja veos. Nende teenuste osutamine kujutab endast majandustegevust direktiivi 2006/112/EÜ tähenduses. Osa neist teenustest on eri määrades käibemaksuga maksustatavad, osa on käibemaksust vabastatud.

14. Nimetatud perioodil tuli omavalitsusliidul ette jooksvaid ja kapitalikulusid. Osa neist kuludest oli seotud nii majandustegevuseks kui ka mittemajanduslikuks tegevuseks soetatud kaupade ja teenustega.

15. Omavalitsusliit kahtles, kuidas on õige välja arvutada neilt kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatav osa. Seetõttu taotles ta Szef Krajowej Administracji Skarbowejilt (riigi maksuhalduri direktor, Poola)(7) eelotsust tema suhtes kohaldatavate käibemakseeskirjade kohta.

16. Maksuhalduri direktor tegi 17. oktoobril 2016. aastal otsuse(8), mille kohaselt peab sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamiseks omavalitsusliit kõigepealt kindlaks määrama tema majandustegevusega seotud sisendkäibemaksu osa, st käibemaksustatavate või sellest maksust vabastatud tehingute osa, ja seejärel, kuna osa tema tegevustest oli käibemaksust vabastatud, kohaldama nii saadud summale käibemaksuseaduse artiklis 90 sätestatud valemit. Samuti leidis maksuhaldur, et maksukohustuslane on ainuvastutav arvutusmeetodi valiku eest.

17. Omavalitsusliit vaidlustas selle otsuse eelotsusetaotluse esitanud kohtus. Ta väitis, et käibemaksuseaduses ei ole ette nähtud sisendkäibemaksu eelnevat jaotamist ning et seetõttu võib kohaldada tema õiguse suhtes see maks maha arvata ainult käibemaksuseaduse artiklis 90 sätestatud valemit.

18. Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasjas asjakohasel ajal puudusid Poola õiguskorras sätted kriteeriumite või arvutamismeetodite kohta, mida kasutada eristamatult maksukohustuslase majandustegevuseks ja mittemajanduslikuks tegevuseks kasutatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamiseks. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et ehkki avalikus õiguses ette nähtud kohustusi täitvate juriidiliste isikute puhul kasutatakse ainult väikest osa neile tarnitud kaupadest ja teenustest majandustegevuseks ja ülejäänuid kasutatakse väljapoole direktiivi 2006/112/EÜ kohaldamisala jäävateks tegevusteks, tõi sellekohaste eeskirjade puudumine kaasa halduspraktika, milles tunnustatakse õigust maha arvata kogu sellistelt kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaks.(9) Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et see praktika kujunes välja Naczelnny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus, Poola) 24. oktoobri 2011. aasta otsuse(10) alusel koosmõjus Poola Vabariigi põhiseaduse artiklis 217 sätestatud põhimõttega, et õigus kehtestada makse on seadusandja ainupädevuses.

19. Sel taustal on eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatanud ja esitanud Euroopa

Kohtule järgmise küsimuse:

„Kas nõukogu [...] direktiivi 2006/112/EÜ [...] artikli 168 punktiga a ning käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on vastuolus liikmesriigi praktika, mis seisneb selles, et antakse õigus täies ulatuses maha arvata sisendkäibemaks seoses selliste kaupade ja teenuste soetamisega, mida on kasutatud nii maksukohustuslase nende tehingute tarbeks, mis kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse (maksustatud ja maksust vabastatud), kui ka nende jaoks, mis käibemaksu kohaldamisalasse ei kuulu, sest liikmesriigi õigusnormidega ei ole ette nähtud sisendkäibemaksu summa jaotuse meetodeid ja kriteeriume seoses eelmainitud tehinguliikidega?“

20. Omavalitsusliit, Poola Vabariik ja komisjon esitasid kirjalikud seisukohad. Kohtuistungil, mis peeti 20. septembril 2018, esitasid kõik need menetlusosalised koos põhikohtuasja vastustajaga (maksuhaldur) suulisi seisukohti.

Sissejuhatavad märkused

21. Nagu ma eespool juba selgitasin,(11) on omavalitsusliidu peamine seaduses sätestatud ülesanne teenuste osutamine avalikes huvides. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib õigesti, et sellised tegevused ei kujuta endast majandustegevust direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 tähenduses ega kuulu selle direktiivi kohaldamisalasse. Sellest tuleneb, et nimetatud direktiivi artikli 13 kohaselt ei ole omavalitsusliit selles suhtes maksukohustuslane.

22. Eelotsusetaotlusest nähtub, et ainult väike osa omavalitsusliidu tegevustest on oma laadilt majanduslikud direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõike 1 tähenduses ning et järelkult on ta direktiivi kohaselt maksukohustuslane ainult viimati nimetatud tegevuste osas.

23. Omavalitsusliit *ei kogu väljundkäibemaksu* teenustelt, mida ta osutab oma seaduses sätestatud avalikes huvides kohustuste täitmiseks. Seevastu on ta kohustatud lisama kehtivas määras väljundkäibemaksu nende lisateenuste hinnale, mida ta oma klientidele osutab, ja neilt selle maksu sisse nõudma.

24. Omavalitsusliidu tarnijad lisavad kehtivas määras *sisendkäibemaksu* tema poolt omandatavatele kaupadele ja teenustele olenemata eesmärgist, milleks ta neid seejärel kasutab. Siin võib eristada kolme liiki kaupu ja teenuseid: 1) need, mida kasutatakse ainult majandustegevuseks; 2) need, mida kasutatakse ainult seaduses sätestatud avaliku huvi tegevuseks; ja 3) need, mida kasutatakse eristamatult mõlemat liiki tegevusteks.(12)

25. Põhikohtuasjas puudub vaidlus selle üle, et esimese kategooria kaupade ja teenuste pealt tasutud sisendkäibemaks *on täielikult mahaarvatav*, samas kui teise kategooria kaupade ja teenuste pealt tasutud sisendkäibemaks *ei ole mahaarvatav*.

Esitatud küsimuse analüüs

26. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega juhiseid selle kohta, kas ELi õigusega on kooskõlas halduspraktika, mille kohaselt antakse sellisele maksukohustuslasele nagu omavalitsusliit, kes tegeleb samal ajal nii seaduses sätestatud avaliku huvi tegevusega kui ka majandustegevusega, õigus täielikult maha arvata eristamatult nii maksukohustuslase majandustegevuseks kui ka mittemajanduslikuks tegevuseks (eelnimetatud kolmas kategooria) kasutatavate kaupade ja teenuste pealt tasutud sisendkäibemaks.

27. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kõhklused näivad tõusetuvat igasuguste sellekohaste sätete puudumisest mitte ainult käibemaksuseaduses, vaid ka direktiivis 2006/112/EÜ.

28. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole direktiiviga 2006/112/EÜ ühtlustatud

meetodeid ega kriteeriume, mida liikmesriigid peavad kohaldama, kui nad kehtestavad õigusnorme, mis lubavad sisendkäibemaksu jaotamist lähtudes sellest, kas vastavad kulud on seotud majandustegevuse või mittemajandusliku tegevusega.(13)

29. Eelkõige on Euroopa Kohus otsustanud, et direktiivi 2006/112/EÜ artiklites 173–175 sätestatud proportsionaalse mahaarvamise korda võib kohaldada üksnes juhtudel, kus maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii seoses majandustehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või.(14) See ei ole seega mõeldud kohaldamiseks seoses selliste kaupade ja teenuste pealt tasutud sisendkäibemaksuga, mida kasutatakse *eristamatult* nii maksukohustuslase majandustegevuses kui ka mittemajanduslikus tegevuses.

30. Austamaks liikmesriikidele jäetud pädevust ning faktiliste olukordade mitmekesisuse ja kompleksisusega seotud praktilistel põhjustel, mis ei võimalda Euroopa Kohtul eelistada ühte meetodit ega valemit teisele, ei ole Euroopa Kohus soovinud astuda liidu seadusandja ega siseriiklike ametivõimude asemele ja otsustada selle üle, milline peab olema üldine arvutusmeetod selgitamiseks välja majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahelist osakaalu.(15)

31. Sellises olukorras on liikmesriikide ülesanne ühise käibemaksusüsteemi *aluspõhimõtteid järgides* kehtestada sobivad meetodid ja kriteeriumid, millest lähtudes maksukohustuslased saavad teha vajalikud arvutused.(16) Kuigi liikmesriikidel on seega kohustus kehtestada sellised meetodid ja kriteeriumid, on neil nende reeglite osas teatav kaalutusõigus,(17) kui nad ei jäta seejuures arvesse võtmata direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 *eesmärki* ja *asetust* käibemaksusüsteemis.(18)

32. Alustan seetõttu oma hinnangut selle kaalutusõiguse piiride uurimisega. Teen seda mitmes etapis: kõigepealt analüüsin, kas direktiiviga 2006/112/EÜ või neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus maksukohustuslasele õiguse andmine arvata täielikult maha sisendkäibemaks, mis on tasutud eristamatult nii tema majandustegevuseks kui ka mittemajanduslikuks tegevuseks kasutatud kaupade ja teenuste pealt. Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, käsitlen seejärel sellise järelduse tagajärgi liikmesriikide kaalutusõigusele ja riigisiseste kohtute kohustustele. Viimasena analüüsin, kas omavalitsusliit võib siiski tugineda teistele direktiivi 2006/112/EÜ sätetele või ELi õiguse üldpõhimõtetele tagamaks endale täieliku mahaarvamise õigus.

Kas täieliku mahaarvamise õigus on vastuolus direktiiviga 2006/112/EÜ või neutraalse maksustamise põhimõttega?

33. Alustan direktiiviga 2006/112/EÜ kehtestatud käibemaksusüsteemi põhiomaduste kirjeldusega.

34. Euroopa Kohus on jätkuvalt selgitanud, et käibemaksu „peamised tunnused“ on järgmised: 1) maksu üldine kohaldamine tehingute (tarnete) suhtes, mille esemeks on kaubad või teenused (universaalsuse põhimõte); 2) maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai; 3) maksu sissenõudmine igas tootmis- ja turustusetapis, kaasa arvatud jaemüügi etapis, olenemata eelnenud tehingute arvust; ja 4) eelnevates tootmis- ja turustusetappides makstud summade maksukohustuslase poolt mahaarvamine tasumisele kuuluvast maksust selliselt, et maksu kohaldatakse konkreetsetes etapis üksnes selles etapis lisandunud väärtuse suhtes ja et lõplik maksukoormus lasub tarbijal, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata.(19) Majanduslikus mõttes on käibemaks seega üldine, mitme-etapiline mittekumulatiivne lisandväärtusmaks.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse koht ühises käibemaksusüsteemis

35. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kuulub mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning kujutab endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet.(20)
36. Ent see õigus ei ole autonoomne ning seetõttu ei saa seda analüüsida eraldiseisvana.
37. Esiteks on käibemaksusüsteemi keskseks omaduseks see, et *käibemaksu kogub riigi jaoks* oma klientidelt iga maksukohustuslane ise, lisades selle tarnitud kaupade ja teenuste hinnale. See väljundkäibemaks *ei ole maksukohustuslase vara*: määratluse kohaselt tuleb see riigikassale kindla aja jooksul üle kanda. Teiseks on maksukohustuslasel õigus selle kohustuse ulatust vähendada ainult siis ja niivõrd, kui ta on eelnevalt maksnud sisendkäibemaksu oma tarnijatele, mille nood on lisanud oma tarnete hinnale ning mille nad on samamoodi riigi nimel sisse nõudnud.
38. See toob meid direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 168 ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tuuma juurde. Võib öelda, et kui maksu sissenõudmise põhimõte on *esmane*, siis mahaarvamisõigus on oma laadilt *teisene*.
39. Sellest tuleneb vääramatult, et mahaarvamisõiguse mõte on vabastada maksukohustuslane kui riigi kasuks maksu koguja *ainult* sellest käibemaksust, mis kuulub tasumisele või on tasutud tema majandustegevuse käigus. Nii tagatakse ühises käibemaksusüsteemis, et olenemata nende eesmärgist või tulemustest maksustatakse kõiki selliseid tegevusi, kui need ise on käibemaksuga maksustatavad, täiesti neutraalsel viisil (neutraalse maksustamise põhimõte).(21)
40. Lisaks kehtib selle õiguse suhtes rida tingimusi.
41. Märkisin oma ettepanekus kohtuasjas Stradasfalti,(22) et kuuenda direktiivi(23) (direktiivi 2006/112/EÜ eelkäija) artikli 17 lõike 1 fraas „*kui* kaup ja teenuseid kasutatakse [...] maksustatavate tehingutega seoses“ kujutab endast kõnealuse õiguse piirangut. Mitu aastat hiljem kinnitas Euroopa Kohus sõnaselgelt minu seisukohta, otsustades, et direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 sissejuhatavast osast, kus on sätestatud mahaarvamisõiguse tingimused ja ulatus, tuleneb, et ainult maksustatavad tehingud annavad õiguse arvata maha käibemaks, mis kuulus tasumisele selliste kaupade ja teenuste ostmisel, mida kasutatakse maksustatavate tehingute tarbeks.(24) Sellest tuleneb, et mahaarvamisõigus eeldab, et maksukohustuslane on teinud oma majandustegevuses maksustatavaid tarneid.
42. Samuti tuleneb sellest, et kõnealuse õiguse tekkimise aluseks ei ole hetk, mil sisendkäibemaks tasutakse, vaid hetk, mil maksukohustuslane kasutab soetatud kaupu ja teenuseid oma majandustegevuses. Kui kaupu või teenuseid kasutatakse tehinguteks, mis on väljunditena käibemaksuga maksustatavad, muutub vajalikuks neilt võetud käibemaksu mahaarvamine, et vältida topeltmaksustamist.(25)

43. Lisaks on Euroopa Kohus olnud järjekindlalt seisukohal, et kaupade või teenuste eelneval omandamisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus eeldab, et viimaste eest kantud kulud kuuluvad osana mahaarvamise õiguse andvate maksustatavate tehingute hinna sisse. Selleks et käibemaksu saaks maha arvata, peavad varem teostatud tehingud olema *otseselt ja vahetult seotud* nende tehingutega, mille alusel mahaarvamisõigus tekib.(26) Kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, on maksukohustuslasel ikkagi mahaarvamisõigus, kui kõnealuse tehingu kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Need kulud on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase majandustegevusega *tervikuna*.(27)
44. Seevastu niipea, kui otsene ja vahetu seos eelnevalt kantud kulude ja seejärel maksukohustuslase poolt ellu viidava majandustegevuse vahel kaob, ei või sisendkäibemaksu maha arvata. Euroopa Kohtu praktikast on selge, et sellega on eelkõige tegemist juhul, kui maksukohustuslase poolt omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse selliste tehingute jaoks, mis on kas maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse. Neil kahel juhul ei koguta neilt tehingutelt väljundkäibemaksu ja vastavalt ei või sisendkäibemaksu maha arvata.(28)
45. Juba ühise käibemaksusüsteemi ülesehitusest nähtub, et sisendkäibemaksu mahaarvamine on seotud väljundkäibemaksu kogumisega.(29) Nõustun seetõttu täiesti kohtujurist Kokott'iga, et maksukohustuslane ei või tugineda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele, maksmata käibemaksu eelnevatelt tehingutelt. Direktiivi 2006/112/EÜ loogika kohaselt on selline „ühekülgne tuginemine“ põhimõtteliselt välistatud.(30)
46. Mulle on seega täiesti selge, et omavalitsusliit ei või tugineda direktiivile 2006/112/EÜ, et saada eristamatult tema mittemajanduslikuks tegevuseks ja majandustegevuseks kasutatud kaupadelt ja teenustelt makstud sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigus.
47. Ehkki sellistel kaupadel ja teenustel on seos omavalitsusliidu majandustegevusega, on vaid väikest osa igast sellisest kaubast või teenusest kasutatud selliseks tegevuseks, millelt omavalitsusliit nõuab väljundkäibemaksu.
48. On selge, et omavalitsusliidul tuleks lubada direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 punkti a kohaselt maha arvata vastav osa sisendkäibemaksust. Ent eespool viidatud sümmeetriapõhimõttega oleks vastuolus, kui omavalitsusliit võiks maha arvata ka ülejäänud sisendkäibemaksu, millel puudub vaste väljundkäibemaksu näol.
49. Kohtujurist Szpunar analüüsis oma ettepanekus kohtuasjas *Ľeský rozhlas*(31) tagajärgi, mis oleksid sellise õiguse andmisel. Ta järeldas, et see läheks vastuollu ühise käibemaksu loogikaga ning täpsemalt direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 kategoorilise ja selge sõnastusega. See analüüs on käesolevasse asja ülekantav.
50. Seega, kui omavalitsusliidul oleks õigus maha arvata kogu sisendkäibemaks, siis ületaks see summa kindlasti suurelt tema poolt kogutud väljundkäibemaksu. Omavalitsusliidul tekiks seetõttu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 183 kohaselt õigus saada selle vahe ulatuses maksutagastus.(32) Selle tagasimakse tõttu osutuksid nii tema majandustegevus kui ka osa tema avalikust tegevusest täielikult käibemaksust vabastatuks, ehkki viimati nimetatud tegevuse osas paikneb omavalitsusliit tarneahela lõpus ning seetõttu on tema positsioon vastavalt direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 13 samastatud lõpptarbija omaga. Kuna mingit käibemaksu omavalitsusliidu klientidele tema seaduses ette nähtud tegevuse raames edasi ei kanta, siis jääb kaupade ja teenuste selleks tegevuseks kasutatud osa kogu tarneahelas maksustamata. Ehk teisisõnu looks see *isikulise* maksuvabastuse teatavatele kaupade ja teenuste kategooriatele, mille saajaks on nii

mittemaksustatavate kui ka maksustatavate tegevustega tegelevad maksukohustuslased. Sellist maksuvabastust ei ole direktiivis 2006/112/EÜ ette nähtud. Samuti kahjustaks see käibemaksu *universaalsuse* põhimõtet ning käibemaksusüsteemi alusloogikat.(33)

51. Eeltoodu alusel olen jõudnud vahejärelدusele, et direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 168 keelab selgelt andmast nii maksustatavate kui ka mittemaksustatavate tegevustega tegelevatele maksukohustuslastele õigust arvata täielikult maha nendeks mõlemat liiki tegevusteks kasutatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaks.

Neutraalse maksustamise põhimõte

52. Põhjendamaks oma täieliku mahaarvamise õigust tugineb omavalitsusliit neutraalse maksustamise põhimõttele, mida ta peab maksukohustuslaste põhiõiguseks. Ta väidab, et kõiki selle õiguse piiranguid tuleb tõlgendada kitsalt.

53. On tõsi, et neutraalse maksustamise põhimõte on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa(34) ning see on selle süsteemi üks aluspõhimõtetest.(35) Omavalitsusliidu argumendid mind siiski ei veena.

54. *Esiteks* on kindlasti tõsi, et neutraalse maksustamise põhimõte väljendab ühenduse seadusandja arusaama võrdse kohtlemise üldpõhimõttest käibemaksu valdkonnas.(36) Ent kui viimati nimetatud põhimõttel on ELi õiguses konstitutsiooniline staatus, siis peab neutraalse maksustamise põhimõte kajastuma ka õigusaktis, milleks saab olla vaid ühenduse teisese õiguse akt ning sellele võib järelikult sellises õigusaktis lisada täpsustusi.(37) Lisaks, nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, ei ole neutraalse maksustamise põhimõte esmase õiguse norm, vaid tõlgendamispõhimõte, mida tuleb kohaldada paralleelselt teiste käibemaksusüsteemi põhimõtetega.(38) Seetõttu ei saa vastupidi omavalitsusliidu väitele sellest põhimõttest tuletada maksukohustuslase põhiõigust.

55. *Teiseks* on Euroopa Kohus otsustanud, et neutraalse maksustamise põhimõte ei ole kohaldatav tehingutele, mis ei kuulu käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse. Võttes arvesse ühemõttelist piirangut direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 sissejuhatuses, ei luba see laiendada väljundkäibemaksust tehtavate mahaarvamiste kohaldamisala väljapoole tehinguid, mida kasutatakse rangelt maksukohustuslase majandustegevuseks.(39)

56. Tuues ettekäändeks mahaarvamisõiguse range tõlgendamise põhimõtte austamise, pakub omavalitsusliit tõlgendust, mis kaotaks igasugused sellised piirangud ning mis on minu arvates ilmselgelt *contra legem*.

57. Kui anda nii maksustatavate kui ka mittemaksustatavate tegevustega tegelevale maksukohustuslasele täieliku mahaarvamise õigus, tekiks tal sellest eelis nii seoses sisendtehingute (sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus) kui ka väljundtehingutega (õigus mitte nõuda väljundkäibemaksu). On ilmne, et see muudaks käibemaksu majandusliku mõju *mitte neutraalseks*, vaid *positiivseks* (tema kasuks). Omavalitsusliidu positsioon muutuks seega soodsamaks võrreldes sellega, milles ta oleks neutraalse maksustamise põhimõtte kohaldamisel.

58. Tulemuseks oleks sellise maksukohustuslase sooduskohtlemine võrreldes teiste sarnases olukorras olevate ettevõtjate kategooriatega ning see kujutaks endast *konkurentsi kahjustamist* siseturul, mille vältimine ongi just täpselt neutraalse maksustamise põhimõtte eesmärk.(40) Samuti saaks maksukohustuslane selle tõttu *põhjendamatu majandusliku eelise* võrreldes lõpptarbijaga.(41)

59. Kui lähtuda sellisest tõlgendusest, siis piisaks direktiivi 2006/112/EÜ artikli 13

kohaldamisalasse kuuluvale üksusele vaid väga vähesest majandustegevusest – nagu vallavalitsuse poolt vallamajas joogiautomaadi käitamine või jõulukuuskede müük kohalikele elanikele –, et tal oleks võimalik maha arvata kogu sisendkäibemaks, mille ta on tasunud eristamatult nii tema avaõiguslikuks tegevuseks kui ka tema majandustegevuseks kasutatud kaupade või teenuste pealt. Liidu seadusandja ei saanud sellist lubamatut eelist ette näha.

60. Eeltoodu alusel olen jõudnud vahejärelدusele, et nii direktiivi 2006/112/EÜ artikliga 168 kui ka ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtetega, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõttega oleks ilmses vastuolus lubada nii maksustatavate kui ka mittemaksustatavate tegevustega tegeleva maksukohustuslasel kogu sisendkäibemaks maha arvata.

Liikmesriikide kaalutusõigus ja riigisiseste kohtute kohustused

61. Eelnevast analüüsist järeldub, et käibemaksusüsteemi aluseks olev ühtne eesmärk on tagada *mahaarvatava sisendkäibemaksu ja tasumisele kuuluva käibemaksu vastavus*.(42) Kasutades oma kaalutusõigust käibemaksu jaotamise eeskirjade osas, peavad liikmesriigid maksukohustuslaste eri kategooriate ja nii maksustatavate kui ka mittemaksustatavate tegevustega tegelevate maksukohustuslaste ja lõpptarbivate võrdsuse huvides niipalju kui võimalik vältima *maksustamata lõpptarbimist*.(43)

Üldine kohustus tagada ELi õiguse täielik mõju

62. Neil asjaoludel peavad liikmesriigid kasutama oma kaalutusõigust viisil, mis tagab, et maha arvatakse *ainult* sisendkäibemaksu see osa, mis on seotud mahaarvamisõiguse andvate tehingutega. Neil tuleb jälgida, et majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse suhtarvu arvutamine *peegeldaks objektiivselt* kummagi tegevuse peale tehtud tegelike kulutuste osa.(44)

63. Saan aru, et Poolas järgiti kuni 1. jaanuarini 2016 eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt kirjeldatud halduspraktikat, mille kohaselt lubati täielikult maha arvata eristamatult nii maksukohustuslase maksustatavateks kui ka mittemaksustatavateks tegevusteks kasutatud kaupade ja teenuste pealt tasutud sisendkäibemaks.

64. Selline praktika viib paigast tasakaalu sisendkäibemaksu mahaarvamise ja väljundkäibemaksu kogumise vahel, mõjutades maksustamistaset ja tuues kaasa ebavõrdse kohtlemise maksukohustuslaste eri kategooriate ning eri liikmesriikide vahel, kahjustades sellega konkurentsi siseturul. Seetõttu kahjustab see ühise käibemaksusüsteemi *ühetaolise kohaldamise* põhimõtet.(45)

65. Kuna igasugune mahaarvamisõiguse piiramine mõjutab maksukoormust ja seda tuleb seetõttu kohaldada kõikides liikmesriikides ühetaoliselt, mõjutab taoline praktika ühise käibemaksusüsteemi toimimise põhiolulist.(46) Direktiivi 2006/112/EÜ põhjendus 39, milles märgitakse, et „[m]ahaarvatavat osa tuleb kõikides liikmesriikides arvutada samal viisil“, kinnitab, et just see oligi ELi seadusandja eesmärk.

66. Lisaks põhinevad otsuse 2007/436/EÜ(47) artikli 2 lõike 1 punkti b kohaselt ELi omavahendid muu hulgas käibemaksul.(48) Sellest tuleneb, et eksisteerib otsene seos käibemaksutulude kogumise ja vastavate vahendite liidu eelarve käsutusse andmise vahel. Iga lünk nimetatud tulude kogumises, eelkõige sisendkäibemaksu maha arvamise õiguse laiendamine vähendab maksubaasi ja kajastub potentsiaalselt nende vahendite vähenemises. ELi finantshuvide kaitse tagamiseks, mida nõutakse ELTL artiklis 325, tuleb liikmesriikidel võtta vajalikud meetmed, et käibemaks saaks nende territooriumil tegelikult ja täies ulatuses arvestatud ja kogutud.(49)

67. Sellest tuleneb, et põhikohtuasjas vaidluse all olev riigisisene praktika on selgelt vastuolus direktiiviga 2006/112/EÜ loodud ühise käibemaksusüsteemi eesmärgi ja aluspõhimõtetega ning vähendab selle tõhusust, kahjustades sellega ELi finantshuve.

68. Ehkki liikmesriigid on vabad valima mahaarvatava käibemaksu jaotamise meetodit vastavalt ELTL artiklile 288, peavad nad ikkagi tagama, et mahaarvamiseõiguse ulatus vastab direktiivis 2006/112/EÜ nõutule. Selles osas neil kaalutusõigus puudub.(50)

69. Neil asjaoludel on riigisisel seadusandjal esmane kohustus kehtestada nende kohustuste täitmiseks vajalikud meetmed.(51)

70. Saan eelotsusetaotlusest aru, et Poola seadusandja muutis käibemaksuseadust alates 1. jaanuarist 2016 ning et see muudatus tegi lõpu kõnealusele halduspraktikale, millega anti õigus arvata täielikult maha eristamatult nii maksukohustuslase majandustegevuseks kui ka tema mittemajanduslikuks tegevuseks kasutatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaks.(52)

71. Ent eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetlus puudutab ajavahemikku 2013–2015. Seetõttu on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne tagada direktiivi 2006/112/EÜ täielik õiguslik toime ka sellel perioodil, tõlgendades asjaomaseid õigusnorme niipalju kui võimalik kooskõlas selle direktiivi artikli 168 punktiga a, nagu Euroopa Kohus on seda tõlgendanud, või jättes vajaduse korral need normid kohaldamata.(53) Kui riigisisese õiguse tunnistatud tõlgendusmeetodite kohaldamine lubab selles kontekstis tõlgendada riigisisest õigusnormi viisil, mis välistab vastuolu mõne teise riigisisese õigusnormiga, või kitsendada sel eesmärgil selle sätte kohaldamisala, kohaldades seda vaid määral, milles see on teise normiga kooskõlas, on riigiline kohus kohustatud neid meetodeid kasutama, et saavutada direktiiviga ette nähtud eesmärk.(54) Muidugi ei peaks need kohustused nõudma eelotsusetaotluse esitanud kohtult asjaomaste riigisiseste normide tõlgendamist *contra legem*.(55)

72. Euroopa Kohus on sellega seoses samuti leidnud, et kooskõlalise tõlgendamise nõue hõlmab riigisiseste kohtute kohustust vajaduse korral muuta väljakujunenud kohtupraktikat, kui see põhineb riigisisese õiguse tõlgendusel, mis ei ole kooskõlas direktiivi eesmärkidega. Järelikult ei saa eelotsusetaotluse esitanud kohus asuda õigustatult seisukohale, et tal on võimatu tõlgendada vaidlusalust riigisisest sätet kooskõlas liidu õigusega ainuüksi seetõttu, et seda sätet on järjepidevalt tõlgendatud viisil, mis ei ole liidu õigusega kooskõlas.(56)

73. Järeldan, et põhimõtteliselt tuleb direktiivi 2006/112/EÜ tõlgendada nii, et see nõuab riigisiselt kohtult sellist maksukohustuslast nagu omaavalitsusliit puudutavas menetluses oma riigisisese õiguse tõlgendamist suurimal võimalikul määral viisil, mis tagab ainult selle sisendkäibemaksu osa mahaarvamise, mis objektiivselt vastab sisendkulude kasutamise ulatusele asjaomase maksukohustuslase majandustegevuses.

Üldpõhimõttest ja põhiõigustest tulenevad erandid

74. Kuna käesolev eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olev asi nõuab eelkõige direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 ja seega ELi õiguse kohaldamist Euroopa Liidu põhiõiguste harta(57) artikli 51 lõike 1 tähenduses, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus samuti veenduma, et austatakse hartaga põhikohtuasja maksukohustuslastele tagatud põhiõigusi. Neid õigusi ei saa põhjalikuma kaalumisetä kohaldamata jätta, lugedes ülimuslikumaks kohustuse tagada liidu omavahendite tõhus kogumine.(58)

75. Ehk teisisõnu jõuab põhimõtte, mille kohaselt tuleb riigisisest õigust tõlgendada kooskõlas ELi õigusega, oma piirideni, kui selle kohaldamine põhikohtuasja asjaoludele tooks kaasa hartas

sätestatud põhiõiguste või ELi õiguse üldpõhimõtete rikkumise.(59) Euroopa Kohus on olulisena otsustanud, et kui liikmesriigi kohus jõuab järeldusele, et selline tõlgendus läheb vastuollu nende õiguste või põhimõtetega, siis ei pea ta seda tõlgendust järgima, ja see on nii isegi juhul, kui täitmine võimaldaks heastada liidu õigusega vastuolus oleva riigisisese olukorra.(60)

76. Seetõttu analüüsin alljärgnevalt, kas kohustus lähtuda põhikohtuasjas sellest tõlgendusest tooks kaasa põhiõiguse või ELi õiguse üldpõhimõtte rikkumise. Selleks tuvastan kõigepealt asjakohased põhiõigused või üldpõhimõtted ja analüüsin seejärel minu poolt eespool esitatud ELi õiguse tõlgenduse kohaldamise tagajärgi põhikohtuasja asjaoludele.

77. Omavalitsusliit väidab, et mitte ainult Poola õigusest, vaid ka ELi õigusest tuleneb, et tema suhtes ei või kohaldada mingit arvutusmeetodit, mis mõjutaks tema õigust sisendkäibemaks täielikult maha arvata, kui selline meetod ei ole sõnaselgelt seaduses sätestatud.

78. Olen valmis nõustuma väitega, et ELi õiguskorda kuulub põhimõte, et ühtegi maksu ei või nõuda, kui seda ei ole seaduses ette nähtud (ehk teisisõnu maksustamise seaduslikkuse põhimõte: *nullum tributum sine lege*). Seda võib pidada ettevõtlusvabaduse põhimõtte, omandipõhiõiguse ja õiguskindluse üldpõhimõtte konkreetseks väljenduseks maksuõiguse kontekstis.

79. Siiski ma ei arva, et omavalitsusliit võiks olla põhikohtuasjas edukas ning nõuda ELi õigusele tuginedes õigust arvata täielikult maha sisendkäibemaks, mille ta on tasunud eristamatult majandustegevuseks ja mittemajanduslikuks tegevuseks kasutatud kaupade ja teenuste pealt. Põhjendan järgnevalt, et ELi õiguse maksustamise seaduslikkuse põhimõte käsitleb liikmesriigi õigust kehtestada makse, samas kui põhikohtuasjas on küsimus pelgalt tasumisele kuuluva maksusumma arvutamise meetodis.

80. Alustan, analüüsides maksustamise seaduslikkuse põhimõtet ELi õiguses. ELL artikli 6 lõiget 3(61) ja harta artikli 52 lõiget 3(62) arvestades võtan selleks kõigepealt aluseks EIÕK ja seejärel liikmesriikide ühised põhiseaduslikud tavad.

Analüüs EIÕK alusel

81. Euroopa Inimõiguste Kohus (edaspidi „EIK“) kehtestas maksustamise seaduslikkuse põhimõtte protokoll nr 1 artikli 1 kontekstis.(63) Selles artiklis on sätestatud, et „[k]ellelgi ei või võtta tema omandit muidu kui avalikes huvides ja seaduses ette nähtud tingimustel ning rahvusvahelise õiguse üldpõhimõtteid järgides“, ilma et see piiraks „mingil viisil riigi õigust vajaduse korral kehtestada seadusi vara üldistes huvides kasutamise kontrollimiseks või maksude, maksete või trahvide tasumise tagamiseks“.

82. EIK on eelkõige otsustanud, et maks kujutab endast sekkumist õigusse „vara“ kaitsele ning kuulub seega protokoll nr 1 artikli 1 kohaldamisalasse.(64) Ta on tunnustanud, et lepinguosalistel on maksunduses lai „kaalutusõigus“(65) ning et neil peaks „seaduslikkuse kriteeriumi järgimisel olema maksustamispädevuse teostamisel teatav täiendav voli ja liikumisruum“.(66) Lisaks on ta otsustanud, et „see kriteerium piirdub kontrollimisega, kas asjaomane maks on kooskõlas riigisisese õigusega ning et kas see seadus on ise piisavalt kvaliteetne, et kaebajal oleks võimalik oma käitumise tagajärgi ette näha“, mis nõuab, et „kohaldatavad riigisisese õiguse sätted oleksid piisavalt arusaadavad, täpsed ja ettenähtavad“.(67)

83. Mõiste „seadus“ protokoll nr 1 artiklis 1 seondub selle mõistega muudes EIÕK sätetes.(68) Seega on sellel autonoomne ja lai kohaldamisala, mis hõlmab mitte ainult seadusandjalt pärinevaid akte. See hõlmab ka põhiseadusi, seadusandlikke akte *sensu stricto*, teiseseid õigusakte ja rahvusvahelisi lepinguid, mille pooleks on konventsiooniosaline.(69)
84. Oluline on see, et ka kohtupraktika tuleb lugeda hõlmatuks mõistega „seadus“ protokoll nr 1 artikli 1 tähenduses.(70) Nii võib „selge, järjekindel ja avalikult kättesaadav kohtupraktika kujutada endast piisavat alust „seaduslikuks“ sekkumiseks konventsiooniga tagatud õigustesse, kui see kohtupraktika põhineb esmase õiguse mõistlikul tõlgendusel“.(71)
85. Lisaks on EIK tunnustanud, et seaduste sõnastamise absoluutne täpsus on *objektiivselt võimatu*, eriti maksustamise valdkonnas. Selle tõttu on paljud seadused paratamatult sõnastatud *abstraktselt* ning nende tõlgendamine ja kohaldamine peab välja kujunema praktikas.(72)
86. Sellest tuleneb, et seaduslikkuse põhimõtte protokoll nr 1 artiklis 1 nõuab, et maksu *olulised elemendid* oleksid sätestatud seaduses või kohtupraktikas, ent samas ei kehti selline nõue teatavate teiste, maksukohustuse ulatust määratlevate teiseste elementide suhtes.

Analüüs liikmesriikide ühiste põhiseaduslike tavade alusel

87. Maksustamise seaduslikkuse põhimõtet näikse tunnustatavat enamuses liikmesriikides. Mõnes kuulub see kauaaegsete põhiseaduslike tavade hulka.(73) Enamikus on see põhimõtte sõnaselgelt sätestatud põhiseaduslikus seaduses, teistes on see tuletatud põhiseaduslikust õigusriigi põhimõttest.(74)
88. Reeglina on see põhimõtte sätestatud liikmesriikide põhiseadustes üsna üldiselt,(75) mis jätab selle tõlgendamise põhiseadus- ja tavalistele kohtutele. Mitmes on siiski täpsemalt ette nähtud elemendid, mis peavad olema seaduses määratletud. Nii on see eelkõige Prantsusmaal,(76) Kreekas,(77) Portugalis(78) ja Poolas.(79)
89. 11 liikmesriigi(80) õigusaktide ja kohtupraktika üksikasjalik analüüs läbilõikes näitab, et nende liikmesriikide põhiseaduslikud tavad nõuavad ühtemoodi, et maksu *kõik olulised elemendid* oleksid ette nähtud seaduses. Kaheksas neist 11 liikmesriigist peetakse oluliseks järgmisi elemente: maksukohustuslased, maksustatav teokoosseis, maksubaas, maksumäär ja maksukohustuslaste menetluslikud tagatised.(81)
90. Teatavaid täiendavaid elemente peavad vajalikuks vaid mõned liikmesriigid. Nendeks täiendavateks elementideks on maksu saaja (Eesti), maksu tasumise kord (Poola ja Eesti), maksu tasumise tähtpäev (Eesti), maksuvabastuste ja ?tagastuste võimaldamise kord ning maksust vabastatud maksukohustuslased (Poola ja Kreeka) ning maksu tasumise ja tagastamise menetlus ning karistuste ja sanktsioonide määratlus (Portugal).
91. Lisaks näib olevat neis liikmesriikides üldiselt aktsepteeritud, et ehkki *objektiivselt ei ole võimalik seaduses määratleda kõiki maksu puudutavaid reegleid*, peab seadus ikkagi võimaldama maksukohustuslasel *ette teada ja välja arvutada* tasumisele kuuluva maksu summa.
92. Näiteks Saksamaa põhiseaduskorras näib olevat nõutav, et maksualased õigusnormid võimaldaksid maksukohustuslasel välja arvutada tasumisele kuuluv maksusumma, ent samas ei ole siiski nõutav üksikasjalik materjal, mis võimaldaks maksusumma välja arvutada aritmeetilise täpsusega. Piisab sellest, et õigusaktid võimaldavad maksukohustuslasel näha ette maksukoormuse ulatust ja ta saab selle alusel oma tegevust kohandada. Samamoodi ei näi Portugalis seaduslikkuse põhimõttest tulenevat ranget nõuet, et kohaldatavates õigusnormides

oleksid maksukohustuslase jaoks ära toodud kõik vajalikud elemendid tasumisele kuuluva täpse maksusumma väljaarvutamiseks ilma vähimagi kahtlusega. Nõutav on siiski, et maksukoormus oleks seaduses määratletud oluliste elementide alusel kvantifitseeritav ning teatavas ulatuses ennustatav ja väljaarvutatav. Ka Kreekas ei näi maksustamise tarvis kasumi arvestamise meetodit loetavat üheks maksu konstitutiivseks elemendiks.

93. Küsimuses, mis on „seadus“, näib olevat neis liikmesriikides üldine seisukoht, et põhimõtteliselt peab maks olema määratletud seadusandja poolt vastu võetud üldkohaldatavas õigustloovas aktis, mis on nõuetekohaselt avaldatud. Lisaks sellele võib seadusi endid mitmes liikmesriigis täiendada teisese õiguse aktidega, mille kehtestab täidesaatev võim talle selleks konkreetselt antud volituste piires(82) või lähtudes oma üldpädevusest.(83) Mitmes teises liikmesriigis määravad pädevad asutused teatavad spetsiifilised, enamasti tehnilist laadi elemendid kindlaks mittedivulgeerivate maksuotsuste või soovitude kujul.(84)

94. Veel üks ühine joon neis 11 liikmesriigis näib olevat maksualaste õigusnormide *täpsuse, selguse ja ettenähtavuse* nõue.(85) Nii võib kehtida keeld kohaldada maksuõigusnorme analoogia alusel ja nõue tõlgendada kahtluse korral neid norme maksukohustuslase kasuks.(86)

95. Mitmes minu poolt analüüsitud liikmesriigis näivad samamoodi nagu Poolas puuduvat konkreetsed eeskirjad selle kohta, kuidas nii maksustatavate kui ka mittemaksustatavate tegevustega tegelevad maksukohustuslased peaksid sisendkäibemaksu jaotama.(87)

96. Madalmaades,(88) Rootsis(89) ja Ühendkuningriigis on selliste seadusnormide puudumine parandatud pädevate maksuasutuste teiseste aktidega. Neis liikmesriikides näib maksukohustuslaste suhtes kehtivat üldine kohustus valida ja järgida kohast jaotamismeetodit, mida pädevad asutused kontrollivad.

97. Nii on näiteks Ühendkuningriigis maksuhaldur (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners) kehtestanud 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) artikli 26 lõike 3 alusel teisese õigusakti, milles on ära toodud jaotamise kriteeriumide ja meetodite näidised.(90) Lisaks võib see asutus nimetatud seaduse artikli 102ZA lõike 1 kohaselt heaks kiita maksukohustuslase pakutava meetodi või osutada talle teist kohasemat meetodit.

98. Kõnealuse liikmesriigi kohtupraktika näib kinnitavat, et siduva kriteeriumi või meetodi puududes on õiglase ja mõistliku sisendkäibemaksu jaotuse tagava meetodi valik maksukohustuslase teha ja see sõltub tema konkreetsest olukorrast. Samuti näib olevat aktsepteeritud, et eristamatult mittemajanduslike ja majanduslike tegevuste tarvis tehtud tehingute pealt tasutud sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigus riikuks neutraalse maksustamise põhimõtet.

99. Saksamaal kohaldatakse direktiivi 2006/112/EÜ artiklite 173 ja 174 Saksamaa õiguskorda ülevõtmiseks mõeldud eeskirju analoogia alusel eristamatult mittemajanduslike ja majanduslike tegevuste tarvis tehtud tehingute pealt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa kindlaksmääramiseks.

100. Huvipakkuvalt tugines Nejvyšší správní soud (Tšehhi kõrgeim halduskohus) Tšehhi Vabariigis selles asjas Euroopa Kohtu otsusele *Český rozhlas*(91) ja kohtujurist Szpunari ettepanekule(92), lükkamaks tagasi kaebaja argumendi, et tal oli täieliku mahaarvamise õigus seetõttu, et kohaldatavates õigusaktides ei sisaldunud mingit sisendkäibemaksu jaotamise meetodit. Nejvyšší správní soud näib olevat seisukohal, et kaebaja pidi valima kõige kohasema meetodi ja arvutama ise sisendkäibemaksu mahaarvatava osa.(93)

101. Sellest ülevaatest nähtub, et liikmesriikide ühistes põhiseaduslikes traditsioonides nõutakse

samamoodi nagu protokoll nr 1 artiklit 1 käsitlevas EIK kohtupraktikas, et maksu olulised elemendid oleksid sätestatud seaduses piisavalt selgel, täpsel ja ettenähtaval viisil, ent neis ei nõuta kõikide üksikasjade ammendavat reguleerimist.

102. Peale punktides 96–100 kirjeldatud elementide ei ole mulle ühestki ülejäänud liikmesriigist teada meetmeid või otsuseid, mis reguleeriks eristamatult mittemajanduslikuks tegevuseks ja majandustegevuseks kasutatud kaupade ja teenuste pealt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa jaotamismeetodit või keelaksid selle maksu mahaarvamise õiguse igasugused piirangud selle alusel, et tasumisele kuuluva maksu arvutamiseks ei ole riigisisises maksuõiguse korpuses ette nähtud mingeid meetodeid ega kriteeriume. Sellest vaatenurgast torkab eelotsusetaotluses kirjeldatud halduspraktika silma kui erand.

Analüüs harta ja ELi õiguse üldpõhimõtete alusel

103. Harta artikkel 16 tunnustab ettevõtlusvabadust „liidu õiguse ning siseriiklike õigusaktide ja tavade kohaselt“. Harta artikli 17 lõikes 1 on sätestatud, et „[i]gaühel on õigus vallata, kasutada, käsutada ja pärandada oma seaduslikul teel saadud omandit“. Lisaks on selles sättes täpsustatud, et „[k]ellelki ei tohi tema omandit ära võtta muidu kui üldistes huvides ja seaduses ette nähtud juhtudel ja tingimustel ning õigeaegse ja õiglase hüvituse eest“ ja et „[o]mandi kasutamist võib reguleerida seadusega niivõrd, kui see on vajalik üldistes huvides“.

104. Niivõrd kui maksukohustuslase kohustuseks saab pidada pelgalt tema klientidelt riigi nimel kogutud *väljundkäibemaksu* üleandmist riigikassale, ei puutu õigus omandile asjasse. Ent hartas seda õigust kaitsvad sätted on asjakohased seoses *sisendkäibemaksu* mahaarvamise õiguse ulatusega.(94)

105. Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole õigus omandile ja ettevõtlusvabadus absoluutsed õigused. Nende teostamisele võidakse kehtestada piiranguid, mis on õigustatud üldise huvi eesmärkidega, tingimusel et need piirangud tegelikult vastavad taotletavatele üldise huvi eesmärkidele ega kujuta selle eesmärgi seisukohast liigset ja lubamatut sekkumist, mis kahjustaks sel moel tagatud õiguste sisu. Konkreetselt ettevõtlusvabadusega seoses on Euroopa Kohus muu hulgas otsustanud, et arvestades harta artikli 16 sõnastust, mis eristub harta II jaotises sätestatud muude põhivabaduste sõnastusest, kuid on samas sarnane harta IV jaotise teatud sätete sõnastusega, võib ettevõtlusvabaduse suhtes olla lubatud lai valik avaliku võimu sekkumisi, millega võidakse üldistes huvides kehtestada piirangud majandustegevusele.(95)

106. Lisaks on käesolevas kontekstis oluline ka õiguskindluse põhimõte. Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peavad õigusnormid olema *selged, täpsed ja ettenähtavate tagajärgedega* eriti siis, kui need normid võivad üksikisikutele ja äriühingutele kaasa tuua ebasoodsaid tagajärgi.(96) Lisaks tuleb õiguskindluse põhimõtet eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, et asjaomastel isikutel oleks võimalik *täpselt teada oma kohustuste ulatust*.(97) Ning lõpuks on õiguskindluse põhimõttega vastuolus see, kui liikmesriigi seadusandja määrab ELi õigusakti kohaldamisalasse kuuluva meetme ajalise kehtivuse algama enne selle avaldamist, välja arvatud erandjuhul, kui seda nõuab üldine huvi (tagasiulatuvuse keeld).(98)

Vahekokkuvõtte maksustamise seaduslikkuse põhimõtte tähenduse kohta

107. Pean siin rõhutama, et ELi õiguse kaitsestandardi kindlaksmääramine liikmesriikide ühiste põhiseaduslike tavade ja harta alusel ei ole täppisteadus.

108. Seda, kas asjaomane maks vastab selliselt sisustatud maksustamise seaduslikkuse

põhimõttest tulenevale kaitsestandardile, on võimalik hinnata ainult juhtumipõhiselt, võttes lähtepunktiks maksukohustuslase positsiooni tema õiguskorras *tervikuna*. Minu arvates ei peaks Euroopa Kohus seetõttu järgima ahvatlust näha oma otsuses ette ammendav loetelu maksu olulistest elementidest, mis *peavad* olema seaduses sätestatud.

109. Samas ma nõustun, et on vaja määratleda teatavad ühised selle põhimõtte järgimise tunnused. Niivõrd kui ma olen suutnud kindlaks teha, varieerub kõnealune kaitsestandard veidi liikmesriigiti. Minu arvates peegeldavad need nõutava täielikkuse või täpsuse erinevused pelgalt asjaolu, et erinevad liikmesriigid kasutavad erinevaid vahendeid *samale eesmärgile* jõudmiseks. Mul ei ole ühtegi põhjust kahelda, et see olukord oleks ülejäänud liikmesriikides teistsugune.

110. Leian, et üldiselt tuleb kõik maksu olemuslikud tunnused määratlevad olulised elemendid selgelt sätestada kohaldatavates õigusnormides. Pean siin silmas elemente, millel on otsene või kaudne mõju maksukohustuslase kohustusele sisendkäibemaksu arvestamisel. Kõnealune maks on seaduses sätestatud nõuetekohaselt juhul, kui kohaldatavad normid tervikuna võimaldavad maksumaksjal ette näha ja välja arvutada tasumisele kuuluva maksu ja otsustada, millal see kuulub tasumisele.

111. Seevastu ei nõustu ma sellega, et kui kohaldatavate normide hulgast puudub pelk abistav element, mis sellist mõju ei oma, siis kujutab see *iseenese*st maksustamise seaduslikkuse põhimõtte rikkumist.

112. Nii näiteks ei kahjusta tasumisele kuuluva maksusumma arvutusmeetodi puudumine *iseenese*st maksukohustuslase õigusi, kui muidu kohaldatavad normid sisaldavad vajalikke tingimusi, mis võimaldavad asjaomasel isikul maksusummat ette näha ja kindlaks määrata.⁽⁹⁹⁾ Ning samuti, kui mõni olukord ei ole ammendavalt reguleeritud, siis pelk asjaolu, et maksukohustuslane peab talle liikmesriigi poolt antud kaalutusõiguse piires valima ühe mitmest võimalikust käitumisviisist, ei oma kahjulikku mõju tema õigustele, välja arvatud juhul, kui see suurendab tema maksukohustust.

113. Seevastu, kui uus nõue või formaalsus toob tagasiulatuvalt kaasa tasumisele kuuluva maksusumma suurenemise, siis ei vasta see ilmselgelt eespool kirjeldatud kaitsestandardile, olenemata sellest, kui kõrvaline või ebaoluline see nõue või formaalsus on. Nii ei ole aga olukord seoses direktiivi 2006/112/EÜ artikliga 168, milles on Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt selgelt määratletud sisendkäibemaksu mahaarvamisoiguse ulatus.⁽¹⁰⁰⁾

114. Kokkuvõtvalt, niivõrd kui see on käesolevas asjas asjakohane, ma leian, et järgmisi elemente tuleks pidada ühise *funktsionaalse* kaitsestandardi osaks: maks peab olema määratletud õiguslikult siduvates selgetes, täpsetes ja ammendavates normides, millega maksukohustuslane saab eelnevalt tutvuda, nii et tal on võimalik vastaval ajahetkel talle kättesaadavate tekstide ja andmete alusel ette nähta ja kindlaks määrata tasumisele kuuluv maksusumma. Need normid ei või maksu tagasiulatuvalt kehtestada ega suurendada.

115. Olen seetõttu kokkuvõtvalt seisukohal, et kõnealusest standardist tuleneb eelkõige, et kui puuduvad tasumisele kuuluva maksusumma arvutamise meetodeid käsitlevad normid, siis peab maksuhaldur lubama maksukohustuslasel ise valida arvutusmeetodi, kui see meetod võimaldab majandustegevuse laadi arvestades objektiivselt arvesse võtta ulatust, milles sisendkulusid on kasutatud majandustegevuseks, põhineb objektiivsetel kriteeriumidel ja usaldusväärsetel andmetel ning võimaldab pädeval asutusel kontrollida selle kohaldamise õigsust.

Kas omaavalitsusliit võib maksustamise seaduslikkuse üldpõhimõtte alusel nõuda täieliku mahaarvamise õigust?

116. Eespool viidatud kohtupraktika kohaselt(101) on eelotsusetaotluse esitanud kohus ainsana pädev otsustama, kas põhikohtuasjas tooks ELi õiguse kohaldamine kaasa ELi õiguse üldpõhimõtete rikkumise. Teisalt on Euroopa Kohus eelotsusemenetluses ainsana pädev andma sellele riigisisesele kohtule kõik ELi õiguse tõlgendamiseks vajalikud kriteeriumid, mis võimaldavad siseriiklikul kohtul seda kooskõla hinnata.(102)

117. Seda eesmärki silmas pidades piiritlen nüüd eri elemendid, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus võib pidada asjakohaseks, kui ta asub analüüsima maksustamise seaduslikkuse põhimõtte kohaldamise tagajärgi põhikohtuasja asjaoludele, võttes seejuures arvesse EIÕKd, liikmesriikide ühiseid põhiseaduslikke tavasid ja hartat.

Omavalitsusliidu seisund Poola õiguses

118. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest ja kohtuistungil avaldatust nähtub selgelt, et põhikohtuasjas asjakohasel ajal, st kuni 1. jaanuarini 2016, ei olnud käibemaksuseaduses ette nähtud meetodit ega kriteeriume eristamatult maksukohustuslase majandustegevuseks ja mitterajanduslikuks tegevuseks kasutatud kaupade ja teenuste pealt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamiseks.

119. Kõik kohtuistungil osalenud menetlusosalised nõustasid, et käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 1 mõisted vastavad suuresti direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 omadele. Eelkõige sisaldab esimene säte väljendit „kui“ [*in so far as*], mis näib minu meelest selgelt määratlevat mahaarvamiseõiguse *ulatuse*, piirates selle sisendkäibemaksule, mis vastab rangelt maksustatavateks tegevusteks kasutatavatele kaupadele ja teenustele. Euroopa Kohtul ei ole mingit põhjust eeldada, et esimesena nimetatud sätet tuleks tõlgendada teistmoodi teisena nimetatust.(103)

120. Selles suhtes võivad osutada asjakohasteks järgmised elemendid:

121. *Esiteks* kinnitasid Poola ja maksuhalduri direktori õigusnõustajad kohtuistungil – ilma et omavalitsusliit oleks sellele vastu vaieldud –, et põhimõtteliselt lasub maksukohustuslasel selgelt üldine kohustus *arvutada välja* ja deklareerida tasumisele kuuluv maks ning samuti tasuda see kindlaksmääratud tähtajaks.(104)

122. *Teiseks* nõustasid kohtuistungil osalenud menetlusosalised oma suulistes seisukohtades, et Poola õiguse kohaselt kehtivad selliste maksukohustuslaste nagu omavalitsusliit suhtes riigieelarvelistest ja avaliku sektori finantsjärelevalve nõuetest tulenevalt väga üksikasjalikud raamatupidamiseskirjad, mille kohaselt peavad nad muu hulgas kirjendama kõik tehingud, sealhulgas ka käibemaksustamise seisukohast asjakohased.

123. Selles suhtes väitis omavalitsusliit, et seaduses sätestatud meetodi puududes on mahaarvatava sisendkäibemaksusumma kindlaksmääramine väga keerukas ja koormav, samas kui maksuhalduri direktori õigusnõustaja kinnitas – ilma et teised menetlusosalised oleksid sellele vastu vaieldud –, et sellistel avaliku sektori asutustel nagu omavalitsusliit on vajalike arvestuste tegemiseks palju paremad võimalused kui maksuhalduril endal.

124. *Kolmandaks* kinnitasid menetlusosalised oma suulistes seisukohtades, et kui maksukohustuslane kahtleb kohaldatavate õigusnormide õiges tõlgenduses, on tal õigus taotleda ja saada maksuhaldurilt eelotsus, milles hinnatakse tema konkreetset olukorda ja näidatakse ära seaduse õige kohaldamisviis.(105) Maksuhalduri direktori õigusnõustaja kinnitas, et samamoodi nagu omavalitsusliit põhikohtuasjas on paljud teised maksukohustuslased sarnases olukorras sellele menetlusele tuginenud ja saanud sellise otsuse sisendkäibemaksu mahaarvatava osa

kohta.

125. *Neljandaks* selgitas maksuhalduri direktori õigusnõustaja kohtuistungil, et nii enne 1. jaanuarit 2016 kui ka pärast seda kuupäeva olid maksukohustuslased vabad kohaldama käibemaksu jaotamiseks nende endi valitud meetodit. Märgiti, et pädev asutus võis vaidlustada selle valiku ainult siis, kui see meetod ei ole asjakohane selles mõttes, et see ei kajasta objektiivselt sisendkulude kasutamise ulatust maksukohustuslase mahaarvamisõiguse andvates tehingutes. Samuti kinnitas ta, et mahaarvamisõigusega võidakse mitte nõustuda ühelainsal alusel, milleks on maksuhalduri mittenõustumine maksukohustuslase poolt kasutatud meetodiga. Omavalitsusliidu õigusnõustaja üheleegi neist avaldustest vastu ei vaielnud.

126. Ma saan sellest aru nii, et eelviidatud normide ja asjaolude mõju kogumis on selline, et põhikohtuasjas asjakohasel ajal *olid* kõik olulised käibemaksu elemendid, mis omavad mõju sissenõutavale käibemaksusummale (*tributum*) sätestatud seaduses (*lex*) sellisel viisil, et maksukohustuslastel oli võimalik teha vajalikud arvutused ja deklareerida tasumisele kuuluv käibemaksusumma tema valduses olevate dokumentide ja muude andmete alusel.

127. Sel taustal näib sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamise tegelik meetod olevat pelgalt üks tehnilistest vahenditest, mida maksukohustuslane paratamatult peab kohaldama määramaks õigesti kindlaks oma mahaarvamisõiguse ulatuse, kui ta otsustab sellele õigusele tugineda. Põhikohtuasjas asjakohasel ajal eksisteerinud vaikimisi vajadus valida kohane meetod näib olevat kõnealuse õiguse ilmne kaasanne ning mitte autonoomne täiendav kohustus, mis peaks olema seaduses eraldi ette nähtud.(106)

128. Pidades silmas omavalitsusliidu võimalust saada individuaalne maksuotsus, ei muutnud kohaldatavates normides konkreetse meetodi puudumine mahaarvamisõigusele tuginemist tema jaoks ilmselt võimatuks ega ülemäära keerukaks ega toonud kaasa ületamatut ebakindlust tema kohustuste suhtes riigikassa ees.

129. Pigem nähtub menetlusosaliste seisukohtadest, et suurt hulka võimalikke faktilisi olukordi arvestades oleks optimistlik ja võib-olla objektiivselt liiga nõudlik eeldada, et liikmesriigi seadusandja reguleeriks maksustamisel ammendavalt kõiki maksukohustuslase käitumise tehnilisi aspekte.(107) See järeldus on täielikus kooskõlas EIK praktikaga ning olukorraga teistes liikmesriikides.(108)

130. Olen seetõttu seisukohal, et põhikohtuasjas asjakohasel ajal ei olnud kõnealune maks omavalitsusliidu suhtes kohaldavates õigusnormides reguleeritud lünklikult.

Lõppmärkused

131. Eeltoodud kaalutlused näivad minu meelest lükkavat ümber kõik omavalitsusliidu argumendid. Lähtudes minu poolt käesolevas ettepanekus(109) pakutud kaitsestandardist ei satuta põhikohtuasjas tõenäoliselt vastuollu põhiõiguste ega ELi õiguse üldpõhimõtetega, kui kohaldatavaid õigusnorme tõlgendatakse kooskõlas direktiiviga 2006/112/EÜ, nagu Euroopa Kohus on seda järjekindlalt tõlgendanud.(110)

132. Sealhulgas ei näi see tõlgendus toovat kaasa mingit õiguskindlusetust ega seaduses sätestamata uute kohustuste tagasiulatuvat kohaldamist. Samamoodi, kuna kõik maksu (*tributum*) konstitutiivsed elemendid olid asjassepuutuval perioodil sätestatud seaduses, ei näi see tõlgendus toovat direktiivist 2006/112/EÜ tulenevalt kaasa sellise kohustuse kehtestamist, mida ei ole riigisiseses õiguskorras ette nähtud.(111) Ning lõpuks ei näi see muutvat sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse kasutamist võimatuks ega ülemäära keerukaks.

133. Järeldusi, mida olen teinud käesoleva ettepaneku punktides 73 ja 115, ei sea kahtluse alla asjaolu, et olukorras, kus ELi õigusakt nõuab riigisiseseid rakendusmeetmeid – nagu on see käesolevas asjas –, on riigisiseseid ametiasutused ja kohtud harta artiklist 53 tulenevalt vabad kohaldama põhiõiguste ja ELi õiguse üldpõhimõtete riigisiseseid kaitsestandardeid.(112)

134. Euroopa Kohtule esitatud teabest nähtub, et eelotsuse küsimuses nimetatud halduspraktika olemasolule vaatamata puudub ilmne vastuolu minu poolt käesolevas ettepanekus Euroopa Kohtule pakutud seisukoha ja Poola põhiseaduse artiklist 217 tulenevate põhimõtete vahel.

135. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on selgitanud, peavad sellest artiklist tulenevalt olema seaduses sätestatud maksustamisega seotud meetmed, sealhulgas maksukohustuslased, maksumäärad ning samuti maksuvabastust ja ?tagastust käsitlevad eeskirjad koos maksust vabastatud maksukohustuslaste kategooriatega. Poola ja maksuhalduri direktori õigusnõustajate poolt Euroopa Kohtus esitatud suulistest seisukohtadest nähtub, et Trybuna? Konstytucyjny (Poola põhiseaduskohus) on seda sätet järjekindlalt tõlgendanud nii, et selle kohaselt peavad seaduses olema ette nähtud maksu *olulised elemendid*, mis mõjutavad maksukohustuslase maksukohustuse ulatust, ja mitte asjaomase maksu *kõik elemendid*.(113)

136. Ma saan sellest aru nii, et need nõuded ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu jaoks takistusteks tõlgendada kõnealuseid riigisiseseid norme käesolevas ettepanekus pakutud viisil kooskõlas ELi õigusega.

137. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski leiab, et selliselt tõlgendatud riigisisene õigus ei vasta Poola põhiseadusega tagatud kaitsestandardile, ei või ta rahulduda pelgalt omavalitsusliidule sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õiguse andmisega ELi üldeelarve arvel ning võrdse kohtlemise põhimõtet rikkudes.(114)

138. Ma ei nõustu, et pelk vastuolu riigisisese kaitsestandardiga on selline, mis vabastab riigisisese kohtu oma esmasest kohustusest tagada ELi õiguse täielik toime. *A fortiori* on see nii siis, kui selle tulemusel antaks märkimisväärne lubamatu majanduslik eelis, mida ELi seadusandja ei ole ette näinud.(115) Pigem peab eelotsusetaotluse esitanud kohus riigisisest õigust tõlgendades tegema kõik võimaliku, et valida riigisisest õiguskorda tervikuna arvestades lahendus, mis austab ELi õiguskorra aluspõhimõtteid – ELi õiguse esimest, ühtsust ja tõhusust.(116)

139. Eeltoodud kaalutlusi arvestades leian lisaks käesoleva ettepaneku punktides 73 ja 115 öeldule, et riigisisene kohus võib jätta täitmata kohustuse tõlgendada oma riigisisest õigust kooskõlas ELi õigusega ainult siis, kui see tõlgendus rikuks põhimõtet, mille kohaselt peab maks olema määratletud õiguslikult siduvates selgetes, täpsetes ja ammendavates normides, millega maksukohustuslane on saanud eelnevalt tutvuda, nii et tal on võimalik vastaval ajahetkel talle kättesaadavate tekstide ja andmete alusel ette näha ja kindlaks määrata tasumisele kuuluv maksusumma. Sellise olukorraga on tegemist juhul, kui need normid viivad ebaselguseni võlgnetava maksu summa suhtes või kui nende alusel see summa tagasiulatuvalt määratakse või seda summat tagasiulatuvalt suurendatakse.

Ettepanek

140. Eeltoodu alusel soovitan Euroopa Kohtul vastata Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocław piirkonna halduskohus, Poola) esitatud küsimusele järgmiselt:

– Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ ühise käibemaksusüsteemi kohta tuleb tõlgendada nii, et see nõuab riigisiselt kohtult sellist maksukohustuslast nagu Zwiżek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (omavalitsusliit) puudutavas menetluses oma

riigisisese õiguse tõlgendamist suurimal võimalikul määral viisil, mis tagab ainult selle sisendkäibemaksu osa mahaarvamise, mis objektiivselt vastab sisendkulude kasutamise ulatusele asjaomase maksukohustuslase majandustegevuses.

– Kui puuduvad tasumisele kuuluva maksusumma arvutamise meetodeid käsitlevad normid, siis peab maksuhaldur lubama maksukohustuslasel ise valida arvutusmeetodi, kui see meetod võimaldab majandustegevuse laadi arvestades objektiivselt arvesse võtta ulatust, milles sisendkulusid on kasutatud majandustegevuseks, põhineb objektiivsetel kriteeriumitel ja usaldusväärsetel andmetel ning võimaldab pädeval asutusel kontrollida selle kohaldamise õigsust.

– Riigisisene kohus võib jätta täitmata kohustuse tõlgendada oma riigisisest õigust kooskõlas ELi õigusega ainult siis, kui see tõlgendus rikuks põhimõtet, mille kohaselt peab maks olema määratletud õiguslikult siduvates selgetes, täpsetes ja ammendavates normides, millega maksukohustuslane on saanud eelnevalt tutvuda, nii et tal on võimalik vastaval ajahetkel talle kättesaadavate tekstide ja andmete alusel ette näha ja kindlaks määrata tasumisele kuuluv maksusumma. Sellise olukorraga on tegemist juhul, kui need normid viivad ebaselguseni võlgnetava maksu summa suhtes või kui nende alusel see summa tagasiulatuvalt määratakse või seda summat tagasiulatuvalt suurendatakse.

1 Algkeel: inglise.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

3 Edaspidi „väljundkäibemaks“.

4 Edaspidi „sisendkäibemaks“.

5 Artiklis 174 on sätestatud selle murdarvu lugejas ja nimetajas kasutatavad elemendid, mida tuleb kasutada sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamiseks. Artiklis 175 on sätestatud, et aastaks prognoositav mahaarvatav osa arvutatakse eelmise aasta tehingute alusel või siis annab maksukohustuslane selle kohta oma prognooside kohaselt esialgse hinnangu maksuhalduri järelevalve all ja seda korrigeeritakse järgmisel aastal lõpliku osa kindlaksmääramise ajal.

6 *Dziennik Ustaw* (Riigi Teataja), 2011, nr 177, akt 1054 (edaspidi „käibemaksuseadus“).

7 Edaspidi „maksuhalduri direktor“.

8 Minu arusaamise kohaselt on seda liiki haldusakt oma olemuselt haldusorgani formaalne kinnitus selle kohta, milline on konkreetse maksuõigusnormi õige tõlgendus ja kohaldamine asjaomase maksukohustuslase faktilistele asjaoludele. See menetlus nähakse ette 29. augusti 1997. aasta maksumenetluse seaduse (Ordynacja podatkowa, *Dziennik Ustaw* (Riigi Teataja) 1997, nr 137, jrk nr 926, koos muudatustega) artiklites 14b–14s.

9 Edaspidi „täieliku mahaarvamise õigus“.

10 Kohtuotsus I FPS 9/10. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis, et selles otsuses leidis Naczelný Sąd Administracyjny, et käibemaksuseaduse artiklis 90 sätestatud valem ei olnud mõeldud kohaldatavaks sellise sisendkäibemaksu suhtes, mis tasuti eristamatult nii maksukohustuslase majandustegevuseks kui ka mittemajanduslikuks tegevuseks kasutatud kaupade ja teenuste pealt. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitas, et selle otsuse põhjendustes märkis Naczelný Sąd Administracyjny, et kuna Poola seadusandja ei olnud näinud ette meetodeid ega kriteeriume, mille abil jaotada sisendkäibemaks käibemaksuga maksustatavate tehingute ja käibemaksuga mittemaksustatavate tehingute vahel, siis on

maksukohustuslasel sellistelt kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigus.

11 Vt käesoleva ettepaneku punktid 12–14.

12 Vt käesoleva ettepaneku punkt 14.

13 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 33.

14 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 26. Euroopa Kohus on lisaks selgitanud, et selleks, et mitte kahjustada ühise käibemaksusüsteemiga tagatud neutraalsuse eesmärki, tuleb direktiivi 2006/112/EÜ kohaldamisalast välja jäävad tehingud, millest mahaarvamisõigust ei teki, artikli 173 alusel sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamisel kasutatava murru nimetajast välja arvata (29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 54, ja 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 44).

15 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 32.

16 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 34.

17 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 27.

18 Vt analoogia alusel 14. septembri 2006. aasta kohtuotsus *Wollny*, C-72/05, EU:C:2006:573, punkt 28.

19 Vt selle kohta näiteks 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika.

20 Vt selle kohta 10. juuli 2008. aasta kohtuotsus *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, punktid 14 ja 15.

21 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika.

22 Kohtujuristi ettepanek kohtuasjas C-228/05, EU:C:2006:425, punktid 82 ja 83 (kohtujuristi kursiiv).

23 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (nüüd direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 168).

24 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 42.

25 Vt selle kohta 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24, ja 5. juuni 2014. aasta kohtumäärus *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 19.

26 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 23.

27 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ja

C?109/14, EU:C:2015:496, punkt 24.

28 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjmont, C?118/11, EU:C:2012:97, punkt 44, ja 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, punkt 32.

29 16. juuni 2016. aasta kohtuotsus Mateusiak, C?229/15, EU:C:2016:454, punkt 24.

30 Vt tema ettepanek kohtuasjades VDP Dental Laboratory, C?401/05, EU:C:2006:537, punktid 95–97, ja MDDP, C?319/12, EU:C:2013:421, punktid 38 ja 39.

31 C?11/15, EU:C:2016:181, punkt 51.

32 Selles sättes nähakse ette, et kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võivad liikmesriigid teha tagastuse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi. Käesolevas asjas oleks see suurem mahaarvamise summa strukturealne ning isegi edasikandmise korral ainult kumuleeruks aja jooksul. Lõpuks tuleks selle vahe tõttu ikkagi teha tegelik maksutagastus.

33 Kohtujurist Szpunari ettepanek kohtuasjas ?eský rozhlas, C?11/15, EU:C:2016:181, punkt 51.

34 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP, C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 25.

35 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, punkt 40.

36 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, punkt 41.

37 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, punktid 42 ja 43.

38 Vt 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, punkt 45, milles Euroopa Kohus kinnitas järeldust, millele ma jõudsin selles asjas oma ettepaneku punktis 60 (EU:C:2012:276).

39 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg, C?204/13, EU:C:2014:147, punktid 42 ja 43.

40 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, punkt 44.

41 14. septembri 2006. aasta kohtuotsus Wollny, C?72/05, EU:C:2006:573, punkt 35.

42 Vt selle kohta 14. septembri 2006. aasta kohtuotsus Wollny, C?72/05, EU:C:2006:573, punktid 33 ja 37.

43 Vt selle kohta 14. septembri 2006. aasta kohtuotsus Wollny, C?72/05, EU:C:2006:573, punkt 48.

- 44 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punktid 34 ja 37. Euroopa Kohus otsustas, et liikmesriigid võivad selle õiguse teostamisel vajaduse korral kohaldada kas investeringust lähtuvat jaotuspõhimõtet või tehingust lähtuvat jaotuspõhimõtet või muud sobivat jaotuspõhimõtet ega pea piirduma vaid ühe meetodi kasutamisega (selle kohtuotsuse punkt 38).
- 45 Vt selle kohta 12. juuli 1988. aasta kohtuotsus *Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs*, 138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, punkt 23. Vt ka 6. mai 2010. aasta kohtuotsus komisjon vs. *Prantsusmaa*, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 40.
- 46 Vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 35.
- 47 Nõukogu 7. juuni 2007. aasta otsus 2007/436/EÜ, Euratom Euroopa ühenduste omavahendite süsteemi kohta (ELT 2007, L 163, lk 17).
- 48 Näiteks aastal 2014, mis on üks neid maksuaastaid, mille suhtes omavalitsusliit taotleb täielikku mahaarvamisõigust, moodustasid käibemaksul põhinevad vahendid 13,2% ELi kogueelarvest. Vt mitmeaastane finantsraamistik 2014–2020 ja ELi eelarve 2014, lk 24.
- 49 Vt selle kohta 5. juuni 2018. aasta kohtuotsus *Kolev jt*, C-612/15, EU:C:2018:392, punktid 51 ja 52. Kui Poola soovib säilitada selliste maksukohustuslaste nagu omavalitsusliit eeliskohtlemise, võib ta – tingimusel, et järgitakse aluslepingu riigiabi sätteid – näha ette riigi vahenditest antava toetuse ning mitte võimaldama käibemaksuvabastust ELi eelarve arvel.
- 50 Vt analoogia alusel 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus *M.A.S. ja M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika.
- 51 Vt selle kohta 5. juuni 2018. aasta kohtuotsus *Kolev jt*, C-612/15, EU:C:2018:392, punkt 64.
- 52 Vt käesoleva ettepaneku punkt 11.
- 53 Vt selle kohta 8. septembri 2015. aasta kohtuotsus *Taricco jt*, C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 49.
- 54 5. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus *Pfeiffer jt*, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 116.
- 55 11. septembri 2018. aasta kohtuotsus *IR*, C-68/17, EU:C:2018:696, punkt 63.
- 56 Vt selle kohta 19. aprilli 2016. aasta kohtuotsus *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, punktid 33 ja 34 ning seal viidatud kohtupraktika. Vt ka 17. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, punktid 72 ja 73.
- 57 ELT 2010, C 83, lk 389 (edaspidi „harta“).
- 58 Vt selle kohta 5. juuni 2018. aasta kohtuotsus *Kolev jt*, C-612/15, EU:C:2018:392, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika.
- 59 Hiljutisest kohtupraktikast võib leida mitu näidet olukordade kohta, kus Euroopa Kohus on otsustanud, et ELi õiguse tõhusus ei kaalu üles põhiõiguste kaitset. Vt selle kohta 16. veebruari 2017. aasta kohtuotsus *C. K. jt*, C-578/16 PPU, EU:C:2017:127 (ebainimliku või alandava kohtlemise keeld seoses Euroopa Parlamendi ja nõukogu 26. juuni 2013. aasta määrusega (EL) nr

604/2013, millega kehtestatakse kriteeriumid ja mehhanismid selle liikmesriigi määramiseks, kes vastutab mõnes liikmesriigis kolmanda riigi kodaniku või kodakondsuseta isiku esitatud rahvusvahelise kaitse taotluse läbivaatamise eest (ELT 2013, L 180, lk 31)); 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B., C?42/17, EU:C:2017:936 (põhimõte *nulla poena sine lege* seoses ELTL artikliga 325), ja 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Minister for Justice and Equality (puudused kohtusüsteemis), C?216/18 PPU, EU:C:2018:586 (õigus tõhusale õiguskaitsevahendile seoses nõukogu 13. juuni 2002. aasta raamotsusega 2002/584/JSK Euroopa vahistamismääruse ja liikmesriikidevahelise üleandmiskorra kohta (EÜT 2002, L 190, lk 1; ELT eriväljaanne 19/06, lk 34)).

60 Vt selle kohta 7. jaanuari 2004. aasta kohtuotsus X, C?60/02, EU:C:2004:10, punktid 61 ja 63, ja 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B., C?42/17, EU:C:2017:936, punkt 61.

61 Selles artiklis on sätestatud, et „[Roomas 4. novembril 1950 allkirjastatud] Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooniga [edaspidi „EIÕK“] tagatud ja liikmesriikide ühistest põhiseaduslikest tavadest tulenevad põhiõigused on liidu õiguse üldpõhimõtted“.

62 Selles harta sättes on sätestatud, et „[h]artas sisalduvate selliste õiguste tähendus ja ulatus, mis vastavad Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooniga tagatud õigustele, on samad, mis neile nimetatud konventsiooniga ette on nähtud“, ilma et see säte takistaks ELi poolt õiguses „ulatuslikuma kaitse kehtestamist“. Nii tuleb hartaga tagatud minimaalse kaitsestandardi kindlaksmääramisel kohaldada EIK poolt EIÕK vastavaid sätteid tõlgendades välja töötatud kriteeriume (28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Arango Jaramillo jt vs. EIB, uuesti läbivaatamine, C?334/12 RX?II, EU:C:2013:134, punkt 28).

63 20. märtsil 1952 Pariisis alla kirjutatud Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni protokoll nr 1 (edaspidi „protokoll nr 1“).

64 EIK 9. juuli 2002. aasta otsus Orion B?eclav s.r.o. vs. Tšehhi Vabariik, CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, lk 7.

65 EIK 29. jaanuari 2003. aasta otsus Masa Invest Group vs. Ukraina, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, lk 12.

66 EIK 14. mai 2013. aasta otsus N.K.M. vs. Ungari, CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, punkt 50.

67 EIK 20. septembri 2011. aasta otsus OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos vs. Venemaa, CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, punkt 559 (kohtujuristi kursiiv).

68 EIK 14. oktoobri 2010. aasta otsus Shchokin vs. Ukraina, CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, punkt 51.

69 Grgi?, A., Mataga, Z., Longar, M., ja Vilfan, A., Euroopa Nõukogu inimõiguste ja õigusküsimuste peadirektoraat, „Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l’Homme. Un guide sur la mise en oeuvre de la convention européenne des Droits de l’Homme et de ses protocoles“, *Précis sur les droits de l’homme*, nr 10, september 2007, lk 13 (avalikult kättesaadav järgmise lingiga: <https://rm.coe.int/168007ff64>).

70 EIK 9. novembri 1999. aasta otsus Špa?ek vs. Tšehhi Vabariik, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, punkt 54.

71 EIK 25. juuli 2013. aasta otsus Khodorkovskiy ja Lebedev vs. Venemaa, CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, punktid 881–885.

72 EIK 29. jaanuari 2003. aasta otsus Masa Invest Group vs. Ukraina, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, lk 12 ja 13.

73 Nii on see muu hulgas Ühendkuningriigi puhul, kus see põhimõtte kehtestati esimest korda 1689. aasta õiguste seadusega (Bill of Rights) (endiselt kehtiv), või Prantsusmaal, kus see tuleneb 26. augusti 1789. aasta inimese ja kodaniku õiguste deklaratsioonist (Declaration des droits de l'homme et du citoyen) (*sama*), ja Poolas, kus see kehtestati 1573. aasta Henryki artiklitega (Artyku?y henrykowskie), mis kehtis kuni 24. oktoobrini 1795.

74 See näib olevat nii Austrias ja Saksamaal.

75 Selline näib olevat olukord eelkõige Belgias (Belgia põhiseaduse artikli 170 lõige 1), Küprosel (Küprose põhiseaduse artikli 24 lõige 2), Eestis (Eesti põhiseaduse § 113), Soomes (Soome põhiseaduse § 81 lõige 1), Itaalias (Itaalia põhiseaduse artikkel 23), Iirimaa põhiseaduse artiklid 22.2.1–22.2.6), Madalmaades (Madalmaade põhiseaduse artikkel 104), Tšehhi Vabariigis (Tšehhi Vabariigi põhiõiguste harta artikli 11 lõige 5), Leedus (Leedu põhiseaduse artikli 127 lõige 3), Luksemburgis (Luksemburgi põhiseaduse artikkel 99), Rumeenias (Rumeenia põhiseaduse artikli 56 lõige 3 ja artikli 139 lõige 1), Slovakkias (Slovakkia põhiseaduse artikli 59 lõige 2) ja Rootsis (Rootsi riigikorralduse seaduse (Regeringsformen), mis koos kolme teise aktiga moodustab Rootsi põhiseaduse, 1. peatüki artikkel 4).

76 26. augusti 1789. aasta inimese ja kodaniku õiguste deklaratsiooni artiklis 14 nõutakse, et seaduses oleksid sätestatud järgmised elemendid: maksubaas, maksumäär ja kõikide maksude kogumise menetlused.

77 Kreeka põhiseaduse artikli 78 lõiked 1 ja 4 nõuavad, et seaduses oleksid sätestatud järgmised elemendid: maksukohustuslane, maksustava tulu, vara, kulu või tehingu liik, maksumäär, maksuvabastused ja -tagastused.

78 Portugali põhiseaduse artikli 103 lõige 2 nõuab, et seaduses oleksid sätestatud järgmised elemendid: maksubaas, maksumäär, maksusoodustused ja maksukohustuslaste tagatised.

79 Vt Poola põhiseaduse artikkel 217, mis on ära toodud käesoleva ettepaneku punktis 6.

80 Nendeks on Bulgaaria, Tšehhi Vabariik, Eesti, Prantsusmaa, Saksamaa, Kreeka, Madalmaad, Poola, Portugal, Rootsi ja Ühendkuningriik.

81 EIÕKst lähtuv positsioon näib olevat selles suhtes üsna sarnane (vt käesoleva ettepaneku punktid 85 ja 86).

82 Nii näib see olevat Tšehhi Vabariigis, Eestis, Saksamaal, Kreekas, Poolas ja Ühendkuningriigis.

83 Nii näib see olevat Prantsusmaal.

84 Nii näib see olevat Madalmaades ja Rootsis.

85 Täheldan, et sarnane nõue tuleneb Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikast, mida on käesolevas ettepanekus juba arutatud (vt käesoleva ettepaneku punkt 82).

- 86 Nii näib see olevat Bulgaarias (enne 1. jaanuari 2017), Tšehhi Vabariigis, Saksamaal, Kreekas (alates 2000. aastast), Madalmaades, Rootsis ja Ühendkuningriigis.
- 87 Lisaks Poolale näib see olevat nii Bulgaarias, Tšehhi Vabariigis, Kreekas ja Rootsis.
- 88 Nii on Madalmaades rahandusministri (Staatssecretarissen van Financiën) asjaomases otsuses käibemaksu mahaarvamise kohta viidatud ruutmeetritele, kuupmeetritele ja vastavatele tuludele või kuludele kui võimalikele kriteeriumitele sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamiseks.
- 89 Vt Rootsi maksuhalduri 25. augusti 2015. aasta mittesiduvad juhised nr 131 446423?15/111 ja 19. detsembri 2017. aasta mittesiduvad juhised nr 202 377677?17/111.
- 90 Vt 17. detsembri 2014. aasta käibemaksuteatise nr 700 (käibemaksu käsitlev suunis, mis hõlmab eeskirju ja menetlusi) punkt 32.5.
- 91 22. juuni 2016. aasta kohtuotsus C?11/15, EU:C:2016:470.
- 92 Ettepanek kohtuasjas ?eský rozhlas, C?11/15, EU:C:2016:181.
- 93 30. augusti 2016. aasta kohtuotsus nr 5, Afs, 124/2014?178.
- 94 Vt käesoleva ettepaneku punkt 39.
- 95 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus nõukogu vs. Manufacturing Support & Procurement Kala Naft, C?348/12 P, EU:C:2013:776, punktid 121–123.
- 96 10. septembri 2009. aasta kohtuotsus Plantanol, C?201/08, EU:C:2009:539, punkt 46.
- 97 16. septembri 2008. aasta kohtuotsus Isle of Wight Council jt, C?288/07, EU:C:2008:505, punkt 47.
- 98 26. aprilli 2005. aasta kohtuotsus «Goed Wonen», C?376/02, EU:C:2005:251, punkt 33.
- 99 Sama võib *a priori* öelda menetluslike või tehnilise nõuete kohta. Kuna see küsimus ei ole käesoleva ettepaneku esemeks, siis seda ma ei analüüsi.
- 100 Vt käesoleva ettepaneku punktid 41, 48 ja 55.
- 101 Vt käesoleva ettepaneku punktides 74 ja 75 viidatud kohtupraktika.
- 102 1. juuli 2014. aasta kohtuotsus Ålands Vindkraft, C?573/12, EU:C:2014:2037, punkt 126.
- 103 Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 tõlgendamise kohta vt käesoleva ettepaneku punktid 41, 48 ja 55.
- 104 Saan aru, et see kohustus tuleneb käibemaksuseaduse artikli 103 lõikest 1, mis näib rakendavat direktiivi 2006/112/EÜ artikli 250 lõiget 1.
- 105 Vt käesoleva ettepaneku 8. joonealune märkus.
- 106 Vt käesoleva ettepaneku punkt 112.
- 107 Märgin, et maksuhalduri direktori õigusnõustaja väitis, ilma et teised menetlusosalised

oleksid sellele vastu vaieldud, et objektiivselt oleks võimatu seda teha.

108 Vt käesoleva ettepaneku punktid 85 ja 91.

109 Vt maksustamise seaduslikkuse põhimõtte analüüsi käesoleva ettepaneku punktides 78–115.

110 St kooskõlas käesoleva ettepaneku punktides 35–60 arutatud tingimustega.

111 Seda positsiooni siin võib vastandada olukorrale kohtuasjas Pfeiffer jt (5. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 108).

112 Vt 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Melloni, C-399/11, EU:C:2013:107, punkt 60. Selles kohtuasjas leidis Euroopa Kohus siiski, et just nimelt *kuna* asjaomased eeskirjad olid ELi tasandil täielikult ühtlustatud, ei olnud riigisisese kohtul *enam lubatud* kohaldada põhiõiguste kaitse kõrgemaid standardeid, mis olid ette nähtud tema põhiseadusõiguses.

113 Trybunał Konstytucyjny 16. juuni 1998. aasta kohtuotsus U 9/97, punkt 51. Kohtuistungil ilmnes ka, et sel kohtul ei ole veel olnud võimalust analüüsida sisendkäibemaksu jaotamise meetodite puudumise põhiseaduslikkust.

114 Vt käesoleva ettepaneku punktid 61, 64 ja 65.

115 Vt käesoleva ettepaneku punktid 57–59.

116 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 47.