

**Kohtuasi C-855/19**

**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1**

**Saabumise kuupäev:**

22. november 2019

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

17. oktoober 2019

**Kaebuse esitaja:**

G. Sp. z o.o.

**Vastustaja:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Bydgoszczi maksuameti juhataja)

---

**Põhikohtuasja ese**

Käibemaksu tasumise kohustus ja tähtajad diislikütuse ühendusesisese soetamise korral

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Euroopa Liidu õiguse tõlgendamine; ELTL artikkel 267

**Eelotsuse küsimused**

I. Kas Euroopa Liidu toimimise lepingu 2012. aasta konsolideeritud versiooni (ELT C 326, 26.10.2012, lk 1 ja järgm.) artikliga 110 ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347/1, 2006, muudetud; edaspidi „direktiiv 2006/112/EÜ“) artikliga 273 on vastuolus 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2016, jrk nr 710, muudetud;

edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 103 lõige 5a, milles sätestatakse, et mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral on maksukohustuslane kohustatud ilma tolliasutuse juhataja vastavasisulise teateta arvutama ja tasuma maksusummad aktsiisi tasumiseks pädeva tolliasutuse arvelduskontole:

- 1) viie päeva jooksul alates päevast, mil need kaubad viidi asjaomases loas määratletud aktsiisikauba vastuvõtmiskohta – kui kaubad on 6. detsembri 2008. aasta aktsiisiseaduse (ustawa o podatku akcyzowym) sätete tähenduses ühendusesiseselt soetanud registreeritud kaubasaaja, kohaldades aktsiisi peatamise korda koosõlas aktsiisi käsitlevate sätetega;
- 2) viie päeva jooksul pärast nende kaupade viimist maksulattu liikmesriigi territooriumilt, mis ei ole Poola territoorium;
- 3) nende kaupade riigi territooriumil teisaldamise hetkel, kui kaupa veetakse väljaspool aktsiisi peatamise korda koosõlas aktsiisi käsitlevate sätetega?

II. Kas direktiivi 2006/112/EÜ artikliga 69 on vastuolus käibemaksuseaduse artikli 103 lõige 5a, milles sätestatakse, et mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral on maksukohustuslane kohustatud ilma tolliasutuse juhataja vastavasisulise teateta arvutama ja tasuma maksusummad aktsiisi tasumiseks pädeva tolliasutuse arvelduskontole:

- 1) viie päeva jooksul alates päevast, mil need kaubad viidi asjaomases loas määratletud aktsiisikauba vastuvõtmiskohta – kui kaubad on 6. detsembri 2008. aasta aktsiisiseaduse (ustawa o podatku akcyzowym) sätete tähenduses ühendusesiseselt soetanud registreeritud kaubasaaja, kohaldades aktsiisi peatamise korda koosõlas aktsiisi käsitlevate sätetega;
- 2) viie päeva jooksul pärast nende kaupade viimist maksulattu liikmesriigi territooriumilt, mis ei ole Poola territoorium;
- 3) nende kaupade riigi territooriumil teisaldamise hetkel, kui kaupa veetakse väljaspool aktsiisi peatamise korda koosõlas aktsiisi käsitlevate sätetega;

tõlgenduse kohaselt, et eespool nimetatud summad ei ole käibemaksu vahemaksed direktiivi 2006/112/EÜ artikli 206 tähenduses?

III. Kas tähtpäevaks tasumata käibemaksu vahemakse direktiivi 2006/112/EÜ artikli 206 tähenduses kaotab maksuarvestusperioodi lõpuga, mille eest seda tuleb tasuda, oma õigusliku staatuse?

### **Viidatud liidu õigusnormid**

Euroopa Liidu toimimise leping: artikkel 110.

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“): artiklid 69, 206, 250, 258, 273.

### **Viidatud riigisisised õigusnormid**

11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seadus (ustawa o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2016, jrk nr 710, muudetud; edaspidi „käibemaksuseadus“):

artikli 103 lõige 5a (1. augustist 2016 kuni 1. märtsini 2017 kehtinud sõnastuses):

6. detsembri 2008. aasta aktsiisiseaduse (ustawa o podatku akcyzowym) II lisas loetletud selliste mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral, mille tootmiseks või ringlusse lubamiseks on vajalik kontsessioon 10. aprilli 1997. aasta energiaseaduse (Prawo energetyczne) kohaselt, on maksukohustuslane kohustatud ilma tolliasutuse juhataja vastavasisulise teateta arvutama ja tasuma maksusummad aktsiisi tasumiseks pädeva tolliasutuse arvelduskontole:

- 1) viie päeva jooksul alates päevast, mil need kaubad viidi asjaomases loas määratletud aktsiisikauba vastuvõtmiskohta – kui kaubad on 6. detsembri 2008. aasta aktsiisiseaduse (ustawa o podatku akcyzowym) sätete tähenduses ühendusesiselt soetanud registreeritud kaubasaaja, kohaldades aktsiisi peatamise korda koosõlas aktsiisi käsitlevate sätetega;
- 2) viie päeva jooksul pärast nende kaupade viimist maksulattu liikmesriigi territooriumilt, mis ei ole Poola territoorium;
- 3) nende kaupade riigi territooriumil teisaldamise hetkel, kui kaupa veetakse väljaspool aktsiisi peatamise korda koosõlas aktsiisi käsitlevate sätetega.

Artikli 20 lõige 5:

Kaupade ühendusesisese soetamise korral tekib maksukohustus maksukohustuslase poolt arve väljastamise hetkest, kuid mitte hiljem kui selle kuu 15. päeval, mis järgneb kuule, mille jooksul toimub kauba ühendusesisene soetamine, kui lõigetest 8 ja 9 ning artiklist 20b ei tulene teisiti. Lõike 1a sätteid kohaldatakse vastavalt.

### **Faktiliste asjaolude ja põhikohtuasja menetluse lühikokkuvõte**

Maksuhaldur tuvastas, et 2016. aasta detsembris soetas kaebuse esitaja, B.-s asuv G. Sp. z o.o. ühendusesiselt 3 190 874 m<sup>3</sup> diislikütust CN-koodiga 2710 19 43, mille tulemusena oli ta kohustatud maksma käibemaksuseaduse artikli 103 lõike 5a kohaselt käibemaksu viie päeva jooksul alates nende kaupade Poola

territoriumile sissetoomise päevast, kokku 20 tehingult summas 1 530 766 Poola zlotti, mida kaebuse esitaja ei teinud.

Lisaks, olenemata sellest, et käibemaksuseaduse artikli 99 lõike 11a kohaselt on maksukohustuslane artikli 103 lõikes 5a osutatud kaupade ühendusesisesest soetamise korral kohustatud esitama aktsiisi tasumiseks pädeva tolliasutuse juhatajale deklaratsioone igakuiste perioodide eest tasutavate maksusummade kohta tasumiskohustuse tekkimise kuule järgneva kuu viiendaks päevaks, ei esitanud kaebuse esitaja deklaratsiooni VAT-14 kõnealuse menetlusega hõlmatud ajavahemiku kohta.

Seetõttu leiti, et käibemaksusumma 1 530 766 Poola zlotti on maksuvõlg 2016. aasta detsembri eest, mis tuleb koos viivisega viivitamatult tasuda maksuameti pangakontole.

Äriühing esitas Bydgoszczi maksuameti juhataja 6. aprilli 2018. aasta otsuse peale, mis käsitles 2016. aasta detsembri käibemaksu, kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy'le (Bydgoszczi vojevoodkonna halduskohus), kes jättis selle kaebuse 10. juuli 2018. aasta kohtuotsusega rahuldamata.

Esimese astme kohus jagas apellatsiooniasutuse seisukohta, et kaebuse esitaja oleks pidanud maksu tasuma kooskõlas käibemaksuseaduse artikli 103 lõikega 5a. Kohtu hinnangul ei olnud oluline, et kaebuse esitajal oli *de facto* kontsessioon, ega see, et soetatud diislikütust ei pakutud müügiks ning et seda kasutati sise põlemismootorite käitamiseks (see oli ette nähtud toodete valmistamiseks, mis ei ole mootorikütused).

Kohus kinnitas ka, et käibemaksuseaduse artikli 103 lõike 5a alusel tasutavad summad ei kujuta endast käibemaksu vahemakseid, vaid on maksusummad („eraldi maksukonstruksioon“). Samuti ei leidnud kohus vastuolu käibemaksuseaduse artikli 103 lõike 5a ja käibemaksudirektiivi artikli 206 ega ELTL artikli 110 vahel.

Äriühing esitas eespool nimetatud kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Naczelnny Sąd Administracyjny'le (Poola kõrgeim halduskohus), kes peatas menetluse ja esitas Euroopa Kohtule eelotsuse küsimused.

## **Eelotsusetaotluse põhjendus**

### ***Esimene küsimus***

1. augustil 2016 jõustus 7. juuli 2016. aasta seadus, millega muudetakse kaupade ja teenuste maksustamise seadust ning teatud teatud seadusi (*Dz. U.* 2016, jrk nr 1052, muudetud), mis reguleerib nn kütusepaketti, ehk muudatuste kogum, mille eesmärk on käibemaksu kogumise „tihendamine“ ühendusesiseselt soetatud mootorikütustelt ja seeläbi käibemaksupettuste ärahoidmine selliste kütuste piiriüleises kaubanduses.

- 2 Uute lõigete 5a–5d lisamisega käibemaksuseaduse artiklisse 103 tehti oluline muudatus, kuna kuni 31. juulini 2016 kehtinud sätete kohaselt ei olnud mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral vaja käibemaksu tasuda selle toimumise ajal (kindlaksmääratud aja jooksul alates kütuse sissetoomisest riigi territooriumile), sest tegutsev käibemaksukohustuslane tasus selle soetamise eest esitatavas deklaratsioonis VAT-7 enamasti tasumisele kuuluva ja sisendkäibemaksu kujul igale järgnevale arvestusperioodile (kuule või kvartalile) järgneva kuu 25. päevaks. Ühes ja samas deklaratsioonis näidati ära nii kütuste ühendusesisese soetamise eest tasutav käibemaks kui ka samas summas sisendkäibemaks, kui soetamine oli seotud maksustatava müügiga.
- 3 Kassatsioonkaebuses on esitatud väide, et käibemaksuseaduse artikli 103 uus lõige 5a on vastuolus ELTL artikliga 110, kuna sellega kehtestatakse maks, mis diskrimineerib teistest ELi liikmesriikidest pärit kaupu.
- 4 ELTL artikli 110 kohaselt ei kehtesta ükski liikmesriik teiste liikmesriikide toodetele mingeid otseseid ega kaudseid riigimakse, mis on suuremad samasugustele kodumaistele toodetele kehtestatud otsesest või kaudsetest maksudest. Liiatigi ei kehtesta ükski liikmesriik teiste liikmesriikide toodetele selliseid riigimakse, mis võimaldaksid teiste toodete kaudset kaitset.
- 5 Oma kassatsioonkaebuses märkis kaebuse esitaja, et Euroopa Kohus on oma kohtupraktikas tõlgendanud seda sätet teistest liidu liikmesriikidest imporditud kaupadelt tasutavate maksude varasemate maksetähtaegade kehtestamise kontekstis vähemalt kaks korda. Esiteks leidis Euroopa Kohus oma 27. veebruari 1980. aasta otsuses 55/79, komisjon vs. Iirimaa (EU:C:1980:56), et juhul, kui teatud liiki kaupadega kauplevad kodumaised ettevõtted kohaldavad pikemat käibemaksu tasumise tähtaega kui ettevõtted, kes soetavad sarnaseid kaupu, kuid pärinevad teistest liikmesriikidest, on tegemist kaupade diskrimineeriva käsitlemisega.
- 6 Teiseks otsustas Euroopa Kohus 17. juuni 1998. aasta otsuses C-68/96, Grundig Italiana (EU:C:1998:299), et ELTL artiklit 95 (praegu ELTL artikkel 110) tuleb pidada rikutuks, kui imporditud kauba puhul tekib tasumise kohustus tolliasutuse kaudu importimise ajal, kodumaiste kaupade puhul aga ainult siis, kui kodumaine tootja esitab maksuhaldurile deklaratsiooni sellele kvartalile järgneva kuu jooksul, mil kaubad turule viidi, mis toob kaasa maksustatava teokoosseisu tekke, mis saabub siis, kui tarbimiseks ette nähtud toode lastakse siseturule (punkt 25). Lõppkokkuvõttes leidis Euroopa Kohus, et ELTL artiklit 95 tuleb tõlgendada nii, et see välistab tarbimismaksu kehtestamise ja määramise liikmesriigi poolt ulatuses, mil maksubaas ja maksu kogumise kord erinevad kodumaiste toodete ja teistest liikmesriikidest imporditud toodete puhul.
- 7 Nendes otsustes leidis Euroopa Kohus seega, et EÜ asutamislepingu artiklit 95 (praegu ELTL artikkel 110) tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusaktid, mis näevad muudest liikmesriikidest pärit kaupadelt tasutava maksu puhul ette lühema maksetähtaja, kui on samalaadsetelt

kodumaistelt kaupadelt tasutava maksu tasumise tähtaeg, mis peaks olema liikmesriigi kohtule siduv.

- 8 Euroopa Kohus leidis, et lühem maksetähtaeg maksu tasumiseks muudest liikmesriikidest pärit kaupadelt diskrimineerib neid kaupu; see on loogiline, kuna maksu tasumisega viivitamise tulemusena saab ettevõtja teatud majandusliku eelise, maksu lühema tasumistähtaja korral on ta aga halvemas rahalises olukorras.
- 9 Kaebuse esitaja hinnangul tekib selline olukord käibemaksuseaduse artikli 103 lõike 5a kohaldamise korral, kuna selle sättega on määratletud lühemad maksetähtajad käibemaksu tasumiseks muudest liikmesriikidest pärit mootorikütustelt. Tuleb märkida, et selles osas tekib maksu mahaarvamise õigus käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 2 punkti 4 alapunkti c kohaselt koostoimes lõikega 10 ja lõike 10b punktiga 2 – tasumisel perioodi eest, mil maksukohustuslase soetatud kaupade ja teenuste suhtes tekkis maksukohustus (käibemaksuseaduse artikli 20 lõige 5), tingimusel, et maksukohustuslane:
  - a) saab kolme kuu jooksul pärast selle kuu lõppu, mil soetatud kauba suhtes tekkis maksukohustus, kauba tarnimist tõendava arve, mis kajastab temapoolset kauba ühendusesisest soetamist;
  - b) märgib kauba ühendusesisese soetamise eest tasutava maksusumma maksudeklaratsiooni, mille järgi ta peab selle maksu tasuma, hiljemalt kolme kuu jooksul pärast selle kuu lõppu, mil soetatud kauba suhtes tekkis maksukohustus.
- 10 Käibemaksuseaduse artikli 103 lõikest 5a tulenevate maksu tasumise tähtaegade ja kütuste ühendusesisese soetamise eest maksu mahaarvamise õiguse omandamise hetke vahelise erinevuse tulemus on kahtlemata vajadus ostja omavahendite suurema kaasamise järele, et kiirendada käibemaksu tasumist. Samal ajal tasuvad seda liiki kodumaiste kaupadega kauplevad ettevõtted maksu tarnimise kuule järgneva kuu 25. päevaks.
- 11 Käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt võivad liikmesriigid maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi tingimusel, et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.
- 12 Tõsi küll, käibemaksudirektiivi artiklis 258 on sätestatud, et liikmesriigid kehtestavad artikli 2 lõike 1 punkti b teises alapunktis nimetatud uute veovahendite ühendusesisese soetamisega ja artikli 2 lõike 1 punkti b kolmandas alapunktis nimetatud aktsiisikaupade ühendusesisese soetamisega seotud käibedeklaratsiooni esitamise üksikasjalikud eeskirjad, kuid esiteks puudutab see olukord aktsiisikaupade ühendusesisest soetamist ettevõtete poolt, kes ei pea tasuma käibemaksu muud liiki ühendusesiseste soetamiste eest, ning teiseks on see normatiiv seotud deklaratsioonide esitamise, mitte käibemaksu kogumise põhimõtetega, mida kõnealune vaidlus puudutab.

- 13 Ehkki liikmesriikidel on vabadus kehtestada käibemaksu tasumise tähtajad, tuleb ka vaidlusalusel juhul silmas pidada selles osas käibemaksudirektiivi artiklist 273 tulenevaid nõudeid, st
- need peavad olema vajalikud käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks;
  - need peavad tagama riigisiseste ja ühendusesiseste tehingute võrdse kohtlemise;
  - need ei tohi kaasa tuua formaalsusi piiriületamisel.
- 14 Käibemaksuseaduse vaidlusaluse artikli 103 lõike 5a puhul on kaheldav, kas see vastab nendele kahele viimasele kriteeriumile.

### *Teine küsimus*

- 15 Kui Euroopa Kohus leiab, et käibemaksuseaduse artikli 103 lõikes 5a määratletud käibemaksu kiirendatud tasumise säte ei ole vastuolus ELTL artikliga 110 ja käibemaksudirektiivi artikliga 273, on käibemaksudirektiivi sätete taustal käesolevas asjas teine vaidlusalune küsimus nende maksete olemus maksustamiskohustuse tekkimise hetkest lähtudes, st kas käibemaksuseaduse artikli 103 lõikes 5a määratletud maksetel on eraldi käibemaksu kiirendatud tasumise struktuur või kujutavad need endast käibemaksu vahemakseid käibemaksudirektiivi artikli 206 kohaselt.
- 16 Eelkõige muutub käibemaksudirektiivi artikli 69 järgi (alates 1. jaanuarist 2013) kauba ühendusesisese soetamise korral käibemaks sissenõutavaks arve väljastamisel või juhul, kui enne seda kuupäeva arvet ei väljastatud, siis direktiivi artikli 222 esimeses lõigus osutatud tähtaja möödumisel.
- 17 Selle sätte kontekstis tekib maksukohustus arve väljastamise hetkest ja juhul, kui enne ühendusesisese soetamise kuupäeva arvet ei väljastatud, tekib maksukohustus maksustatava teokoosseisu tekkimise kuule järgneva kuu viieteistkümnendal päeval.
- 18 Tegemist eriregulatsiooniga, mistõttu sellest erandeid ei tehta. See tähendab, et kaupade ühendusesisese soetamise korral muutub käibemaks maksukohustuslaselt sissenõutavaks alles pärast eespool nimetatud asjaolude esinemist.
- 19 Käibemaksudirektiivi artikkel 69 on rakendatud käibemaksuseaduse artikli 20 lõikes 5, mis sätestab, et kaupade ühendusesisese soetamise korral tekib maksukohustus maksukohustuslase poolt arve väljastamise hetkest, kuid mitte hiljem kui selle kuu viieteistkümnendal päeval, mis järgneb kuule, mille jooksul selline kaup tarniti.
- 20 Seega tekib nende õigusaktide taustal küsimus, kas on võimalik koguda käibemaksu mootorikütuste ühendusesisese soetamise korral, nagu on sätestatud

käibemaksuseaduse artikli 103 lõikes 5a, veel enne käibemaksudirektiivi artiklis 69 määratletud käibemaksukohustuse tekkimist (käibemaksuseaduse artikli 20 lõige 5).

- 21 Kui eeldada, et käibemaksuseaduse artikli 103 lõikes 5a määratletud maksetel on käibemaksu kiirendatud korras sissenõudmise eraldi struktuur, tuleks kohustust tasuda need enne kuupäeva, mil käibemaksudirektiivi artikli 69 alusel tekib maksustatav teokoosseis (käibemaksuseaduse artikli 20 lõige 5), pidada nende sätetega vastuolus olevaks, kuna puudub alus nõuda maksukohustuslaselt käibemaksu tasumist enne maksustatava teokoosseisu tekkimist.
- 22 Seega näib, et ainult siis, kui neid makseid käsitatakse vahemaksetena käibemaksudirektiivi artikli 206 kohaselt, on võimalik kinnitada nende vastuolu eespool nimetatud sätetega.
- 23 Käibemaksudirektiivi artikli 206 kohaselt tasub iga maksukohustuslane, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, käibemaksu netosumma artiklis 250 ettenähtud regulaarse käibedeklaratsiooni esitamisel. Liikmesriigid võivad nimetatud summa tasumiseks kehtestada muu tähtpäeva või nõuda vahemakseid.
- 24 Selle sätte esimeses lauses on juttu kohustusest tasuda käibemaksu netosumma artiklis 250 ettenähtud regulaarse käibedeklaratsiooni esitamisel. Samal ajal kujutab käibemaksuseaduse artikli 103 lõikega 5a reguleeritud makse, mis arvutatakse ühendusesiseselt soetatud mootorikütuste ostuhinna ja asjakohase maksumäära korrutisena, vähendamata seda summat sisendkäibemaksu võrra, endast brutosummat.
- 25 See tuleb tasuda viie päeva jooksul pärast mootorikütuse sissetoomist riigi territooriumile, st veel enne nende tehingute jaoks vajaliku deklaratsiooni VAT-14 esitamise kohustust, milles tuleb näidata kõiki eelmise kuu mootorikütuste ühendusesiseselt soetamise tehinguid koos nendelt arvestatud maksuga (mis on juba tasutud käibemaksuseaduse artikli 103 lõikes 5a sätestatud tähtpäevadel). Deklaratsioon tuleb esitada pädevale asutusele selle kuu viiendaks päevaks, mis järgneb kuule, mil tekkis maksu tasumise kohustus käibemaksuseaduse artikli 103 lõike 5a kohaselt, märkides konkreetse kuu maksusumma, mille moodustavad sel perioodil tehtud üksikute tehingute osasummad kokku, mis tuleb tasuda seaduse artikli 103 lõigete 5a ja 5b kohaselt.
- 26 Tuleb märkida, et käibemaksu netosummat näitab maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 206 esimese lause kohaselt alles deklaratsioonis VAT-7 (mis esitatakse pärast arvestusperioodi lõppu), milles võetakse arvesse nii käibemaksuseaduse artikli 103 lõike 5a alusel konkreetset arvestusperioodil kütuse ühendusesisesel soetamisel tasutavat maksu kui ka muude kaupade ühendusesisesel soetamisel tasutavat maksusummat, vähendades neid summasid selle arvestusperioodi asjakohase sisendkäibemaksu võrra.
- 27 Nagu märkis Euroopa Kohus 26. märtsi 2015. aasta kohtuotsuses C-499/13, Macikowski (EU:C:2015:201), tuleneb käibemaksudirektiivi artiklitest 206 ja 250,



et riigikassasse tasutud käibemaksusumma peab olema netosumma ehk summa, mis sisaldab tehtavaid mahaarvamisi, ning et kõik need mahaarvamised tuleb teha selle arveldusperioodi kohta, mil need tekkisid.

- 28 Seega juhul, kui käibemaksudirektiivi artikli 206 teises lauses nähakse ette võimalus „kehtestada nimetatud summa tasumiseks muu tähtpäev“, tähendab see, et tegemist on esimeses lauses nimetatud summaga ehk käibemaksu netosummaga, mitte brutosummaga. Niisiis juhul, kui liikmesriik kehtestab kohustuse tasuda käibemaksuseaduse artikli 103 lõikes 5a osutatud kauba ühendusesisese soetamise tehingu eest brutosumma, siis tundub, et tegemist ei saa olla teatud muu maksetähtajaga käibemaksuga, vaid direktiivi artikli 206 teise lause lõpus nimetatud käibemaksu vahesummaga.
- 29 Euroopa Kohus leidis eespool nimetatud Macikowski kohtuotsuses (tegelikult küll maksukohustuslase puhul), et maksukohustuslase poolt deklaratsioonis näidatud tehingu eest tasutava käibemaksu tasumise aluseks on käibemaksudirektiivi artikli 206 teine lause, mis annab liikmesriikidele õiguse koguda käibemaksu vahemakseid.
- 30 Sellises olukorras näib, et selleks, et tunnistada käibemaksuseaduse artikli 103 lõike 5a alusel tehtud maksukohustuslase maksed käibemaksudirektiivi artiklitega 69 ja 206 kooskõlas olevaks, tuleks neid käsitada käibemaksu vahemaksetena käibemaksudirektiivi artikli 206 tähenduses.

### *Kolmas küsimus*

- 31 Kui eeldada, et käibemaksuseaduse artikli 103 lõikes 5a osutatud maksukohustuslase maksete puhul on tegemist vahemaksetega, siis tekib küsimus, kas tähtpäevaks tasumata käibemaksu vahemakse käibemaksudirektiivi artikli 206 tähenduses kaotab oma õigusliku staatuse maksuarvestusperioodi lõpus, mille eest see tuleb tasuda; see on väga tähtis, et teha kindlaks, kas pärast arvestusperioodi lõppu arvutatakse vahemaksete suurus, ja määrata kindlaks aeg, milleni tuleb tähtpäevaks tasumata vahemaksetelt arvestada intressi.
- 32 Vahemaksete süsteemis tehakse kogu arvestusperioodi jooksul makseid kohustuse eest, mis määratakse kindlaks alles tulevikus (pärast arvestusperioodi lõppu). Alles siis tehakse lõplik arveldus maksukohustuslase ja eelarve vahel juurdemakse tegemise või enamakstud summade tagastamise kaudu, käibemaksu korral aga sisendkäibemaksu osas, mille tulemusena määratakse kindlaks tasutava maksu netosumma (või tagastatav käibemaksusumma). Sel põhjusel näib pärast arvestusperioodi lõppu, et vahemaksesummasid ei tohiks arvutada brutosummas ja nende alusel mitte kindlaks määrata maksuvõlga, sest sellisel kujul on maksukohustus täpsustatud kogu perioodi netomaksukohustuses, mille eest vahemakseid koguti.

- 33 Maksukohustuse lahutamine brutovahemaksetest ja seega ka nende juriidiline sõltumatus ei tähenda normatiivsete seoste puudumist netomaksukohustusega konkreetsel arvestusperioodil, mille eest brutovahemaksed tuleb tasuda.
- 34 Vahemaksetega seotud maksukohustus on üks maksukohustuse vorme, kuid selle põhiolemus on see, et pärast arvestusperioodi lõppu lakkab vahemaksete tasumise kohustus olemast, kuna selle perioodi eest tasutav maksusumma täpsustub. See tuleneb vahemaksete ajutisest olemusest, mistõttu peaks vahemaksete kindlaksmääramise õigus lõppema arvestusperioodi lõpuga.
- 35 See tähendaks, et tähtpäevaks tasumata vahemakse muutub maksuvõlaks, kuid ainult kuni selle õigusliku staatuse lõppemise hetkeni, st kuni selle arvestusperioodi lõpuni, mille eest see tuleb tasuda.
- 36 Seetõttu oleks maksuhalduril pärast käibemaksu arvestusperioodi lõppu mõttetu määrata kindlaks tasutav vahemaksete brutosumma nende maksete mittenõuetekohase tasumise korral, mis ei tohiks siiski vabastada maksukohustuslast intressi tasumise kohustusest tähtpäevaks tasumata vahemaksetelt osas, mis ületab konkreetse arvestusperioodi eest tasutava maksusumma.