

Kohtuasi C-709/22**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

17. november 2022

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Poola)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

22. september 2022

Kaebuse esitaja:

Syndyk Masy Upadłości A

Vastustaja:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Põhikohtuasja ese

Maksuhalduri keeldumine pankrotihaldurile nõusoleku andmisest maksukohustuslase käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmiseks (jagatud maksmise mehhanism)

Põhikohtuasja ese ja õiguslik alus

Maksukohustuslase käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmisega (jagatud maksmise mehhanism) seotud riigisiseste õigusnormide ja halduspraktika vastavus liidu õigusele pankrotiõiguse kontekstis; ELTL artikkel 267.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 18. veebruari 2019. aasta rakendusotsuse (EL) nr 2019/310, millega antakse Poolale luba kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist

käibemaksusüsteemi) artiklist 226 (ELT L 347, 22.2.2019, lk 19 jj; edaspidi „nõukogu otsus 2019/310“), sätteid, nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, 11.12.2006, lk 1; edaspidi „direktiiv 2006/112“), sätteid, eelkõige artikleid 395 ja 273, ning proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid ja halduspraktika, mis kõnealuse kohtuasja asjaolude puhul välistavad pankrotihaldurile nõusoleku andmise maksukohustuslase käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmiseks (jagatud maksmise mehhanism) maksukohustuslase osutatud pangakontole?

2. Kas Euroopa Liidu põhiõiguste harta (2007/C 303/01; ELT 2007, L 303, lk 1 jj; edaspidi „harta“) artikli 17 lõiget 1 – Õigus omandile – koostoimes harta artikli 51 lõikega 1 ja harta artikli 52 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid ja halduspraktika, mis välistavad kõnealuse kohtuasja asjaolude puhul pankrotihaldurile nõusoleku andmise maksukohustuslase käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmiseks (jagatud maksmise mehhanism), tuues kokkuvõttes kaasa pankrotis olevale maksukohustuslasele kuuluvate rahaliste vahendite külmutamise eespool nimetatud käibemaksukontol ning ei võimalda sellest tulenevalt pankrotihalduril pankrotimenetluse käigus oma ülesandeid täita?

3. Kas Euroopa Liidu lepingu (ELT 2012, C 326, lk 1; edaspidi „ELi leping“) artiklist 2 tulenevat õigusriigi põhimõtet ja selle rakendamiseks kohaldatavat õiguskindluse põhimõtet, ELi lepingu artikli 4 lõikest 3 tulenevat lojaalse koostöö põhimõtet ning harta artikli 41 lõikest 1 tulenevat hea halduse põhimõtet, võttes arvesse nii nõukogu otsuse 2019/310 konteksti ja eesmärgi kui ka direktiivi 2006/112 sätteid, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisene halduspraktika, mille kohaselt on pankrotihaldurile maksukohustuslase käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmise (jagatud maksmise mehhanism) nõusoleku andmisest keeldumise eesmärk Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. mai 2015. aasta määruse (EL) 2015/848 (maksejõuetusmenetluse kohta) (uuesti sõnastatud; ELT 2015, L 141, lk 19) artikli 3 lõike 1 kohase Poola jurisdiktsiooni alla kuuluva pankrotikohtu määratletud maksejõuetusmenetluse eesmärkide nurjamine, mis viib lõpptulemusena olukorrani, kus ebasobiva riikliku meetme kohaldamine soosib riigikassat kui võlausaldajat teiste võlausaldajate arvelt?

Viidatud liidu õigusnormid

ELi leping: artikkel 2, artikli 4 lõige 3, artikli 6 lõige 1.

Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“): artikli 6 lõige 3, artikli 17 lõige 1, artikli 41 lõige 1, artikli 51 lõige 1, artikli 52 lõige 1.

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“): põhjendus 4, artikkel 273, artikli 395 lõige 1.

Nõukogu 18. veebruari 2019. aasta rakendusotsus (EL) 2019/310, millega antakse Poolale luba kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 226 (edaspidi „otsus 2019/310“): põhjendused 4, 7, 11, 12, artiklid 1, 3.

Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. mai 2015. aasta määrus (EL) 2015/848 (maksjõuetusmenetluse kohta) (uuesti sõnastatud): põhjendused 3–5, artikli 3 lõige 1.

Viidatud riigisiseseid õigusnormid

11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seadus (Ustawa o podatku od towarów i usług) (*Dz. U.* 2021, jrk nr 685, muudetud, edaspidi „käibemaksuseadus“):

artikli 106e lõike 1 punkt 18a: Arvete puhul, mille nõuete kogusumma ületab 15 000 Poola zlotti või selle ekvivalenti välisvaluutas ning mis hõlmab seaduse lisas 15 nimetatud maksukohustuslase kasuks toimunud kauba tarnimist või teenuse osutamist, peab arve sisaldama väljendit „jagatud maksmise mehhanism“ [...];

- artikli 108a lõige 1: Maksukohustuslased, kes said märgitud maksumummaga arve, võivad sellest arvest tuleneva tasumisele kuuluva summa tasumisel kohaldada jagatud maksmise mehhanismi;

- artikli 108a lõige 1a: Seaduse lisas 15 loetletud soetatud kaupade või teenuste eest tasumisel, mis on dokumenteeritud arvega, mille kogusumma ületab 15 000 Poola zlotti või selle ekvivalenti välisvaluutas, on maksukohustuslane kohustatud kohaldama jagatud maksmise mehhanismi [...];

- artikli 108a lõige 2: Jagatud maksmise mehhanismi rakendamine seisneb järgmises: 1) laekunud arvest tulenevale kogu maksumummale või selle osale vastav summa tasutakse käibemaksukontole; 2) laekunud arvest tulenevale müügi netokäibele vastav kogusumma või selle osa tasutakse pangakontole või hoiu-laenuühistu kontole, mille jaoks see käibemaksukonto on avatud, või arveldatakse muul viisil;

- artikli 108b lõige 1: Maksukohustuslase taotlusel annab maksuameti osakonna juhataja määrusega nõusoleku maksukohustuslase osutatud käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmiseks tema poolt näidatud pangakontole või hoiu-laenuühistu kontole, mille jaoks see käibemaksukonto on avatud;

- artikli 108b lõige 2: Taotluses määrab maksukohustuslane käibemaksukontole kogunenud ülekantava rahasumma suuruse;

- artikli 108b lõige 3: Maksuameti juhataja teeb 60 päeva jooksul alates taotluse laekumise päevast otsuse. Maksuameti juhataja määratleb otsuses ülekantava rahasumma suuruse;

- artikli 108b lõike 5 punkt 1: Maksuameti osakonna juhataja keeldub otsusega andmast nõusolekut käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite ülekandmiseks 29. augusti 1997. aasta pangandusseaduse (Prawo bankowe) artikli 62b lõike 2 punkti 2 alapunktis a nimetatud maksukohustuslase maksuvõlgnevuste korral summas, mis vastab sellele võlgnevusele koos viivisega, [...];

- artikkel 108e: Maksukohustuslastel, kes tarnivad seaduse lisas 15 nimetatud kaupu või osutavad teenuseid, ning neid kaupu või teenuseid soetavatel maksukohustuslastel peab olema 29. augusti 1997. aasta pangandusseaduse (Prawo bankowe) artikli 49 lõike 1 punktis 1 nimetatud arvelduskonto või teostatava majandustegevusega seoses hoiu-laenuühistus avatud isiklik konto Poola vääringus.

29. augusti 1997. aasta pangandusseadus (Prawo bankowe) (*Dz. U.* 2020, jrk nr 1896, muudetud, edaspidi „pangandusseadus“):

- artikli 62a lõige 1: Pank avab arvelduskonto jaoks käibemaksukonto;

- artikli 62b lõike 2 punkti 2 alapunkt a: Käibemaksukontot võib debiteerida ainult selleks, et tasuda maksuameti kontole: (-) käibemaks [...]; (-) ettevõtte tulumaks [...]; (-) füüsilise isiku tulumaks [...]; (-) aktsiisimaks [...]; (-) tollimaksud [...];

- artikli 62d lõike 1 punkt 1: Käibemaksukontole kogunenud rahalisi vahendeid ei arestita kohtu või haldusorgani täitedokumendi alusel, mis puudutab muude kui artikli 62b lõike 2 punktis 2 loetletud nõuete sundtäitmist või tagamist.

28. veebruari 2003. aasta pankrotiseadus (Prawo upadłościowe) (*Dz. U.* 2020, jrk nr 1228, muudetud, edaspidi „pankrotiseadus“):

- artikli 342 lõike 1 punkt 2: Pankrotivarast rahuldamisele kuuluvad nõuded jaotatakse järgmistesse kategooriatesse: teine kategooria – muud nõuded, kui need ei kuulu rahuldamisele muudes kategooriates, eelkõige maksud ja muud riigilõivud ning muud sotsiaalkindlustusmaksed;

- artikli 343 lõige 1: Pankrotivarast kaetakse esmajärjekorras menetluskulud ja kui pankrotivara vahendid seda võimaldavad, siis ka muud pankrotivara kohustused, [...].

Faktiliste asjaolude ja põhikohtuasja menetluse lühikokkuvõte ning poolte peamised argumendid

- 1 Pankrotihaldur taotles esimese astme maksuhaldurilt maksejõuetu maksukohustuslase käibemaksukontole kogunenud rahaliste vahendite kandmist pankrotivara kontole. Ta märkis, et vahendid tuleb kanda kohaliku omavalitsuse kontole kinnisvaramaksu tasumiseks.
- 2 Pankrotihaldur märkis, et alates pankroti väljakuulutamise kuupäevast ei ole ettevõttel riigikassa ees täitmata kohustusi. Käibemaksukontol olevad vahendid kogunesid pankrotimenetluse käigus. Teise maksuhalduri esitatud nõuded viitavad vaieldamatult pankroti väljakuulutamise eelsele seisundile ja need on kantud nõuete nimekirja. Kõik võlgnevused avalik-õiguslike asutuste ees rahuldatakse eeskirjade kohaselt muude mitte avalik-õiguslike nõuete kõrval teise täitmise kategooria alusel. Seetõttu käsitatakse avalik-õiguslikke asutusi pankrotis maksukohustuslase teiste võlausaldajatega võrdsetel alustel. Pankrotis maksukohustuslase võlausaldajate nõuete rahuldamise osas kujutavad pankrotiseaduse sätted endast *lex specialis*'t käibemaksuseaduse ja pangandusseaduse sätete suhtes. Seetõttu, kui maksukohustuslasel on võlgnevused, siis pankroti korral puudub maksuhalduri nõuete „automaatse“ rahuldamise võimalus eraldi käibemaksukonto raames. Seega on käibemaksukontole kogunenud vahendid maksukohustuslase omand. Negatiivsete eelduste, st võlgnevuste puudumine maksude ja nõuete osas, millele viidatakse pangandusseaduse artikli 62b lõike 2 punkti 2 alapunktis a, osutas asjaolule, et taotlus on põhjendatud.
- 3 Esimese astme maksuhaldur keeldus eespool nimetatud nõusoleku väljastamisest. Ta viitas käibemaksuseaduse artikli 108b lõigetele 1 ja 5 ning pangandusseaduse artikli 62b lõike 2 punkti 2 alapunktile a ja rõhutas, et kuna pankrotis ettevõttel on otsuse tegemise kuupäeva seisuga käibemaksu- ja füüsilise isiku tulumaksu võlgnevused ning need on suuremad kui pankrotihalduri poolt pangakontole kandmiseks taotletav summa, siis ei ole täidetud käibemaksuseaduse artikli 108b lõike 5 punktis 1 sätestatud eeltingimus ning raha ülekandmisest keeldumine on põhjendatud. Maksuhalduri hinnangul on seadusandja määratlenud eesmärgi, milleks võib käibemaksukontole kogunenud rahalisi vahendeid kasutada. Pankroti väljakuulutamine ei mõjuta maksukohustuslase maksustaatust, kuna pankrotis ettevõtte jääb endiselt maksukohustuslaseks. Ainus erinevus seisneb selles, et selle nimel tegutseb pankrotihaldur. Käibemaksuseadus kujutab endast pankrotiseaduse kui üldseaduse suhtes eriseadust.
- 4 Apellatsiooniasutus jättis esimese astme maksuhalduri otsuse jõusse ja nõustus selles sisalduvate argumentidega. Ta rõhutas, et kuigi käibemaksukontole kogunenud rahalised vahendid on maksukohustuslase omand, on eespool nimetatud nõusoleku väljastamisest keeldumise üheks eeltingimuseks maksukohustuslase maksuvõlgade olemasolu. Käibemaksukontole kogunenud rahasumma on tegelikult töövõtjate tasutud käibemaksuarvetest tulenev maksusumma. Seetõttu ei saa seda summat ja rahalisi vahendeid käsitleda

võrdsetel alustel enammaksega, mida maksuhaldur võib võlgnevuste katteks krediteerida.

- 5 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu'le (vojevoodkonna halduskohus Wrocławis) esitatud kaebuses taotles kaebuse esitaja apellatsiooniasutuse otsuse tühistamist.

Eelotsusetaotluse põhjendus

Esimese eelotsuse küsimuse põhjendus

- 6 Kohtu kahtlused puudutavad käibemaksupettuste vastu võitlemiseks võetud riigisisese meetme ehk jagatud maksmise mehhanismi kehtestamise õigsust ja kohaldamispiire.
- 7 Poola õigussüsteemis on jagatud maksmise mehhanism reguleeritud käibemaksu- ja pangandusseaduse sätetega. Selle kohustuslikus vormis vastuvõtmine põhines otsuse 2019/310 sätetel. See mehhanism toob kaasa vajaduse jagada tasumisele kuuluv käibemaksusumma ja maksustatava väärtuse. Kui kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes kehtivad osamaksete eeskirjad, on tal kohustus lisaks tavalisele pangakontole omada eraldi blokeeritud käibemaksukontot. Seda eraldi kontot saab kasutada ainult klientidelt käibemaksu kogumiseks ja kauba tarnijatele/teenuse osutajatele käibemaksu tasumiseks, samuti muude avalik-õiguslike kohustuste tasumiseks, kuid ainult riigikassasse. Sellisel juhul tasub ostja kauba tarnijale/teenuse osutajale selle maksustatava väärtuse, harilikult tavalisele pangakontole, tarne pealt tasumisele kuuluv käibemaks tasutakse aga blokeeritud käibemaksukontole. See makseviis tuleneb makse sooritaja tahtest ega ole automaatne. Maksukohustuslase käibemaksukontole kogunenud vahendite vabastamiseks on vaja maksuhalduri nõusolekut. Riigisisised õigusaktid näevad ette ka selliste vahendite vabastamisest keeldumise tingimused ja tähtaja.
- 8 Taotledes erandit käibemaksudirektiivi artiklist 226, märkis Poola, et kohustuslik jagatud maksmise mehhanism kõrvaldaks käibemaksupettused, ning komisjon nõustus selle seisukohaga ja leidis, et meede on proportsionaalne maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemise eesmärgiga.
- 9 Erand kehtestati otsusega 2019/310 ajutiselt kuni 28. veebruarini 2022. Otsuse artiklist 1 nähtub, et erand puudutab käibemaksudirektiivi artiklit 226. Seega on tegemist konkreetse arvele esitatava nõudega, st sellele tuleb märkida, et rakendatakse „jagatud maksmise mehhanismi“. Eespool kirjeldatu kajastus käibemaksuseaduse artikli 106e lõike 1 punkti 18a sisus.
- 10 Käibemaksudirektiivi artiklis 206 on aga sätestatud, et iga käibemaksukohustuslane, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, tasub käibemaksu netosumma artiklis 250 ettenähtud regulaarse käibedeklaratsiooni esitamisel. Liikmesriigid võivad nimetatud summa tasumiseks kehtestada muu tähtpäeva või nõuda vahemakseid.

- 11 Kohtu esimene kahtlus seisneb selles, kas vastuvõetud riigisisene meede kujutab endast erandit käibemaksudirektiivi artiklist 206 või mitte, ja seega, kas asjakohane teavitamine käibemaksudirektiivi artikli 395 kohaselt on nõutav. See on oluline selles mõttes, et teavitamata jätmine kujutab endast menetlusnormi rikkumist ja lõpptulemusena muudab eeskirjade kohaldamise isikute suhtes võimatuks (vt Euroopa Kohtu 4. veebruari 2016. aasta kohtuotsus kriminaalasjas, milles süüdistatav on Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, punkt 67).
- 12 Käibemaksudirektiivi artiklist 206 tuleneb, et maksukohustuslane ei ole kohustatud tasuma käibemaksu mitte pärast iga maksustatavat tehingut, vaid pärast iga maksustamisperioodi lõppu. Selle sätte esimeses lauses nimetatud käibemaksu netosumma saadakse, kui liidetakse maksustamisperioodi jooksul kõigilt hiljem tehtud maksustatavatelt tehingutelt tasumisele kuuluv maks, millest on maha arvatud samal perioodil kõikidelt varem tehtud tehingutelt tasutud maks. Seetõttu peaksid klientidelt varem saadud maksed jääma maksukohustuslase vabasse käsutusse. Käibemaksukonto puhul see nii ei ole. Vahendid blokeeritakse enne avalik-õigusliku käibemaksukohustuse tekkimist konkreetsel juhul maksimaalse kohustuse ulatuses, st kogu sellel alusel tasutud käibemaksu summas. Oma vahendite kasutamiseks muul otstarbel kui osutatud avalik-õiguslike kohustuste tasumiseks on ettevõtjal aga vaja avalik-õigusliku subjekti nõusolekut, mille tähtaeg on 60 päeva ka avalik-õiguslike võlgnevuste puudumise korral. Tõsi küll, käibemaksudirektiivi artikli 206 teine lause lubab nõuda kogu maksustamisperioodi eest arvestatud käibemaksu netosumma osalist tasumist ette vahemaksetena. Mõiste „vahemakse“ tähendab hiljem tasumisele kuuluva summa osalist tasumist, s.o kogu maksustamisperioodi eest arvestatud käibemaksu netosummat. Siiski on raske tuvastada, kas ostja poolt ühelt tehingult kauba tarnijale või teenuse osutajale tasutud käibemaksu summa kujutab endast eespool nimetatud vahemakset (vt Euroopa Kohtu 9. septembri 2021. aasta kohtuotsus G. sp. z o.o., C-855/19, EU:C:2021:714, punkt 33, ja kohtujuristi H. Saugmandsgaard Øe 18. märtsi 2021. aasta ettepanek selles kohtuasjas, EU:C:2021:222, punktid 111 ja 112).
- 13 Siiski ei ole ei Poola ega komisjon märkinud, et erand kehtib ka käibemaksudirektiivi artikli 206 kohta.
- 14 Seetõttu võib jagatud maksmise mehhanismi liigitada nn muudeks kohustusteks, mida liikmesriigid peavad vajalikuks, et vältida maksudest kõrvalehoidumist käibemaksudirektiivi artikli 273 tähenduses. Käibemaksudirektiivi artikkel 273 annab liikmesriikidele kaalutusõiguse meetmete valikul, mida nad võivad võtta muu hulgas pettuste ärahoidmiseks. Siiski peavad nad oma pädevusi teostama kooskõlas liidu õiguse ja selle üldpõhimõtetega, eelkõige proportsionaalsuse ja maksustamise neutraalsuse põhimõtet järgides (Euroopa Kohtu 17. mai 2018. aasta kohtuotsus Vamos, C-566/16, EU:C:2018:321, punkt 41; 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 35, ja 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN. SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punktid 38 ja 39).

- 15 Maksudest kõrvalehoidumine või maksustamise vältimine on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mistõttu on nende vastu võitlemine käibemaksudirektiiviga tunnustatud ja toetatud eesmärk (mh Euroopa Kohtu 21. mai 2021. aasta kohtuotsus „ALTI“ OOD, C-4/20, EU:C:2021:397). Liikmesriikidel on võimalus kehtestada oma õigussüsteemis riigisiseseid erimeetmeid, mis on muu hulgas ette nähtud sellise eesmärgi saavutamiseks. Sellega seoses võetud meetmed ei tohi siiski minna kaugemale sellest, mis on nende saavutamiseks vajalik. Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigid rakendama meetmeid, mis võimaldavad neil ühtlasi taotletavat eesmärki tõhusalt saavutada, kuid ohustavad võimalikult vähe asjakohastest liidu õigusnormidest tulenevaid eesmärke ja põhimõtteid (vt Euroopa Kohtu 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Molenheide jt, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 46, ja 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 52). Seega, kuigi on põhjendatud, et liikmesriikide võetud meetmed on suunatud riigikassa õiguste võimalikult tõhusale kaitsmisele, ei tohi need minna kaugemale sellest, mis on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks (vt Euroopa Kohtu eespool nimetatud kohtuotsus Molenheide jt, EU:C:1997:623, punkt 47, ja Euroopa Kohtu 11. mai 2006. aasta kohtuotsus Federation of Technological Industries jt, C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 30). Eelkõige ei tohi neid meetmeid kohaldada viisil, mis rikub käibemaksu neutraalsust (vrd Euroopa Kohtu 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 50; 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsus Gabalfrisa jt, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 52, ja 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahageben, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 57).
- 16 Jagatud maksmise mehhanism on eksperiment, mille eesmärk on võidelda käibemaksupettustega. Poola esitas 29. aprillil 2021 nõutud aruande kõnealuse meetme üldise mõju kohta käibemaksupettuste tasemele ja meetmest mõjutatud maksukohustuslastele (nõukogu otsuse 2019/310 põhjendus 12 ja artikkel 2), mille sisu on kohtule teadmata. Nõukogu 5. aprilli 2022. aasta rakendusotsusega (EL) 2022/559, millega muudetakse rakendusotsust (EL) 2019/310 seoses Poolale loa andmisega jätkata erimeetme kohaldamist, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 226 (ELT 2022, L 108, lk 51), pikendati eespool nimetatud riigisisese meetme kohaldamist kuni 28. veebruarini 2025.
- 17 Ühestki kohtule kättesaadavast komisjonile esitatud dokumendist ei nähtu, et Poola oleks esitanud aruande jagatud maksmise mehhanismi mõjude kohta pankrotiseaduse alusel. See on ülioluline, kuna kõnealune meede võib kaasa tuua negatiivseid tagajärgi pankrotimenetluse põhieesmärkide saavutamata jätmise näol ja seega süsteemse, tegeliku mõju pankrotis olevatele ettevõtetele (käibemaksukohustuslastele) ja nende võlausaldajatele ning riigikassa soosimise kõigi võlausaldajate arvel.
- 18 Kohtul on põhjendatud kahtlused, kas kõnealune meede ja sellega seotud kohaldamispraktika ei lähe mitte kaugemale käibemaksupettuste vastu võitlemise

eesmärgist, mis tuleneb nii käibemaksudirektiivi artiklite 273 ja 395 sisust kui ka otsusest 2019/310.

- 19 Euroopa Kohus pööras 11. juuli 1988. aasta kohtuotsuses Direct Cosmetics Ltd ja Loughtons Photographs Ltd (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383) tähelepanu sellele, et maksudest kõrvalehoidumise mõiste hõlmab maksupettust. See omakorda sisaldab tahtliku tegevuse elementi (kohtuotsuse punkt 21). Maksupettus on teguviis, mille kaudu maksukohustuslane püüab petturlike vahenditega oma seaduslikest kohustustest kõrvale hiilida. Tegemist on otsese ja tahtliku maksuõiguse rikkumisega, mis seisneb petturlikus kõrvalehoidmises maksu osalisest või täielikust määramisest või tasumisest. Käibemaksu valdkonnas on maksukohustuslase käitumine suunatud maksudest kõrvalehoidumisele, mis rikub otseselt ja selgelt kehtivaid maksuõiguse sätteid. Jutt on siinkohal sellisest käitumisest nagu näiteks maksustamise eseme avalikustamata jätmine ja seega maksu deklareerimata jätmine, vähendatud määrade kohaldamine, tahtlik maksu tasumata jätmine, nõuetele mittevastavate arvete väljastamine jms (vt eelkõige Euroopa Kohtu 7. detsembri 2010. aasta kohtuotsus kriminaalasjas järgmise isiku suhtes: R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 20 On kaheldav, kas maksuhaldurilt kõnealuse nõusoleku saamine mahub osutatud eesmärgi piiresse. Selline lahendus piirab *de facto* ettevõtjat tema rahaliste vahendite käsutamises, nõudes, et käibemaksust saadud vahendid eraldataks seadusandja poolt valitud avalik-õiguslike kohustuste tarbeks juba enne käibemaksukohustuse tekkimist.
- 21 Siin kerkib esile oluline kahtlus, nimelt maksejõuetu käibemaksukohustuslase olukord ja pankrotis ettevõtja käibemaksukontol olevate rahaliste vahendite käsutamine pankrotihalduri poolt. Pankrotivara hulka kuulub teatud eranditega maksejõuetule maksukohustuslasele pankroti väljakuulutamise päeval kuulunud ja tema poolt pankrotimenetluse käigus omandatud vara. Nende erandite hulgas ei ole käibemaksukontole kogunenud vahendeid, seega tuleks need pankrotivara hulka arvata. Maksuhaldur keeldus tagastamast maksukohustuslase käibemaksukontole kogunenud rahalisi vahendeid (enne pankroti väljakuulutamist tekkinud) maksuhalduri ees (käibe- ja tulumaksu) võlgade olemasolu tõttu. Need võlgnevused on aga kantud nõuete nimekirja. Nõuete nimekirja olulisus väljendub selles, et see annab võlausaldajatele, kelle nõuded on nimekirja kantud, loa osaleda pankrotimenetluses ja õiguse nende nõuete rahuldamisele koos teiste võlausaldajatega pankrotivara hulka kuuluvate vahendite jagamisest. Pärast menetluse lõpetamist või katkestamist on väljavõte nõuete nimekirjast täitedokumendiks võlgniku vastu. Pankrotihaldur märkis, et pankrotis maksukohustuslasel ei olnud muid (pankroti ajal tekkinud) käibemaksuvõlgnevusi ning vahendeid oli talle vaja jooksva kinnisvaramaksu kohustuse tasumiseks kohaliku omavalitsuse eelarvesse.

- 22 Raske uskuda, et käibemaksusummade tasumisest keeldumine kohtu eesistuja järelevalve all tegutsevale ja pankrotiseaduses sätetest tulenevaid kohustusi täitvale pankrotihaldurile on korraldatud käibemaksupettuste vastu võitlemiseks.
- 23 Veelgi enam, proportsionaalsuse põhimõte näitab, et kui on võimalik valida suurema hulga sobivate lahenduste hulgast, tuleks kasutada kõige vähem koormavat, ning sellest tulenevad puudused ei tohi olla taotletavate eesmärkidega võrreldes ülemäärased (Euroopa Kohtu 12. juuli 2001. aasta otsus Jippes jt, C-189/01, EU:C:2001:420, punkt 81). Nimetatud nõusoleku andmisest keeldumine võib tunduda ülemäärane. Esiteks ei saa eespool nimetatud võlgnevusi käsitleda identselt sundtäitmisele kuuluvatega, kuna need on kantud nõuete nimekirja. Teiseks jääb pankrotihaldur käibemaksuvõlgnevuste puudumise korral ilma võimalusest eraldada need vahendid võlausaldajatele tagasimaksmiseks.
- 24 Euroopa Kohus on juba selgitanud, et kuigi liikmesriikidel on käibemaksu enamakse tagastamise eeskirjade kindlaksmääramisel teatav vabadus, ei või need piirata neutraalse maksustamise põhimõtet, pannes maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormuse. Eelkõige peavad need eeskirjad võimaldama maksukohustuslasel saada kohastel tingimustel käibemaksu enamaksest tuleneva saadaoleva summa asjakohastel tingimustel täies ulatuses tagasi; see tähendab, et tagasimakse tuleb sooritada mõistliku aja jooksul likviidsete või samaväärsete vahenditega ning et kehtestatud tagastamismeetodiga ei tohi maksukohustuslase jaoks mitte mingil juhul kaasneda finantsriski (Euroopa Kohtu 6. juuli 2017. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 12. mai 2021. aasta kohtuotsus technoRent International jt, C-844/19, EU:C:2021:378, punktid 37 ja 38 ning seal viidatud kohtupraktika). Kuna pankrotis käibemaksukohustuslane ei teosta tegelikult majandustegevust, ei saa esineda ka käibemaksukohustuse tekkimise võimalust, ning kuna pankrotihaldur märgib, et pankrotis maksukohustuslasel puuduvad pärast pankroti väljakuulutamist jooksivad käibemaksuvõlad, siis tekib kahtlus, kas rahaliste vahendite blokeerimine käibemaksukontol mitte ei riku käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.

Teise eelotsuse küsimuse põhjendus

- 25 Kohtul on kahtlusi harta artikli 17 lõikes 1 sätestatud omandiõiguse rikkumise suhtes.
- 26 Vaieldamatult on käibemaksukontole kogunenud rahalised vahendid maksukohustuslase, sealhulgas pankrotis maksukohustuslase omand (pankrotivara osana). Nende vahendite blokeerimine piirab nende kasutamist. Maksukohustuslane, aga ka pankrotihaldur peab saama maksuhalduri nõusoleku nende üleandmiseks muuks otstarbeks (sealhulgas seadusest tulenevate maksude tasumiseks teistele avalik-õiguslikele võlausaldajatele). Nõusoleku andmisest keeldumine toimub maksuvõla tekkimisel automaatselt. Selline keeldumine ei pea aga olema automaatne olukorras, kus sellised nõuded on kantud nõuete nimekirja ja ootavad seetõttu täitmist maksejõuetusmenetluse käigus. Tõlgendus oleneb

maksuhalduri otsusest. Nõusoleku andmisest keeldumise korral on aga tegemist kahekordse rahalise eelisega, mille riigikassa saab, st ühelt poolt kannab ta oma nõuded nõuete nimekirja ja teiselt poolt blokeerib rahalised vahendid samal põhjusel käibemaksukontol. Selline blokeerimine toob kaasa olukorra, kus pankrotihaldur ei saa kohtu eesistuja järelevalve all toimuva pankrotimenetluse käigus kasutada neid rahalisi vahendeid kõigi võlausaldajate (sh riigikassa) nõuete rahuldamiseks. Nagu kõnealuses kohtuasjas, ei pruugi maksukohustuslasel olla jooksvaid kohustusi seoses teostatava majandustegevusega (mida pankrotihaldur tema nimel teostab), kuid tal võib olla muid, mitteriigieelarvelisi kohustusi, nt kinnisvaramaks (mis kuulub kohaliku omavalitsuse eelarvesse). Maksuhaldur ise ei saa teostada sundtäitmist eespool nimetatud pangakontolt, kuna pankrotimenetluse käigus lõpetatakse seaduse järgi kõik pankrotiseaduses sätestatud täitemenetlused (sh käibemaksuga seonduvad). Käibemaksuseadus mõjutab pankrotihalduri ülesannete täitmist, sest pankrotiseaduses sätestatud olenemata otsustab see, milliseid otsuseid pankrotihaldur maksukohustuslasele kuuluvate eespool nimetatud rahaliste vahendite suhtes peab tegema, mis tuleb seaduse järgi arvata pankrotivara hulka. Tuleb märkida, et ka kohtu eesistujal ei ole selles osas tegutsemisvõimalust. Käibemaksukontol blokeeritud (pankrotis maksukohustuslase muude vahendite puudumise korral) ja pankrotihaldurile üle kandmata rahalised vahendid võivad kaasa tuua pankrotimenetluse katkestamise ja ainult riigikassa nõuete tegeliku rahuldamise teiste võlausaldajate arvelt, kusjuures samal ajal puudub pankrotis maksukohustuslase ettevõtte likvideerimise võimalus. Seevastu, kui pankrotis maksukohustuslase käsutuses on finantsvara, mis võimaldab rahuldada kõigi võlausaldajate nõudeid, võib nende rahaliste vahendite pankrotivarast väljajätmine viia olukorrani, kus neid ei ole enam kellelegi anda, sest ettevõtte likvideeritakse. Maksukohustuslane ise aga kustutatakse pankrotikohtu otsusega registrist. Seega saab riigikassa lubamatut kasu.

- 27 Liidu õiguses on omandiõigus kaitstud, eelkõige harta artikliga 17. Harta artikli 51 lõike 1 kohaselt kohaldatakse seda liikmesriikidele üksnes liidu õiguse kohaldamise korral. See kehtib kahtlemata käibemaksuga seotud kohtuasjade kohta (vt Euroopa Kohtu 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25 jj). Harta artikli 52 lõike 3 kohaselt on aga hartas sisalduvate selliste õiguste tähendus ja ulatus, mis vastavad 4. novembril 1950 Roomas sõlmitud Euroopa inimõiguste ja põhivabaduse kaitse konventsiooniga (EIÕK) tagatud õigustele, samad, mis neile nimetatud konventsiooniga ette on nähtud. Kui rääkida harta artiklist 17, siis vastab see hartas sisalduvate selgituste kohaselt EIÕK artikli 1 protokollile nr 1. Seetõttu tuleb harta artiklit 17 tõlgendada Euroopa Inimõiguste Kohtu (EIK) praktika valguses, mis käsitleb viimast sätet kui kaitse miinimumkünnist (vt Euroopa Kohtu 21. mai 2019. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari, C-235/17, EU:C:2019:432, punkt 72). Artikli 17 lõikes 1 viidatud mõistel „omand“ on iseseisev tähendus, mis ei piirdu ainult materiaalsete asjade omandiga, ning teatud muid omandit moodustavaid õigusi ja huve võib samuti pidada „õiguseks omandile“ (EIK 22. juuni 2004. aasta otsus Broniewski vs. Poola, nr 31443/96, punkt 129). Teatud asjaoludel võib mõiste „omand“ hõlmata varalisi väärtusi, sealhulgas nõudeid (vt EIK 28. septembri 2004. aasta otsus Kopecký vs.

Slovakkia, nr 44912/98, punkt 35). Mis puudutab käibemaksu, siis EIK 22. jaanuari 2009. aasta otsuse *Bulves vs. Bulgaaria* (hagiavaldus nr 3991/03) punktis 37 leiti, et kaebuse esitanud ettevõtte õigus sisendkäibemaksu mahaarvamisele kujutas endast vähemalt „õigustatud ootust“ omandiõiguse tõhusa teostamise saamiseks, mis kujutab endast „omandit“ protokollis nr 1 artikli 1 esimese lause tähenduses (vt *mutatis mutandis* EIK 29. novembri 1991. aasta otsus *Pine Valley Developments Ltd jt vs. Iirimaa*, punkt 51; 16. aprilli 2002. aasta otsus *Dangeville vs. Prantsusmaa*, nr 36677/97, punkt 48; 22. juuli 2003. aasta otsus *Cabinet Diot ja SA Gras Savoye vs. Prantsusmaa*, nr 49217/99 ja 49218/99, punkt 26; 25. aprilli 2007. aasta otsus *Aon Conseil and Courtage SA ja Christian de Clarens SA vs. Prantsusmaa*, nr 70160/01, punkt 45, ja 23. mai 2007. aasta otsus *Interspav vs. Ukraina*, nr 803/02, punktid 30–32). Seega on käibemaksu mahaarvamise õigus omandiõiguse eeldus, mis kuulub kaitse alla harta artikli 17 kohaselt. Ei ole kahtlust, et eraldi käibemaksukontol olevad rahalised vahendid kujutavad endast omandit harta artikli 17 lõike 1 tähenduses ning on selle sätte alusel kaitstud.

- 28 Avaliku võimu tõhusus puutub kokku ületamatu tõkkega, milleks on kodanike põhiõigused, mille teostamist tohib vastavalt harta artikli 52 lõikele 1 piirata ainult seadusega ning nende olemust arvestades, kui need on vajalikud ning vastavad tegelikult liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvatele eesmärkidele või kui on vaja kaitsta teiste isikute õigusi ja vabadusi (vt Euroopa Kohtu 15. veebruari 2016. aasta otsus N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 50). Seega on tegemist keerulise tasakaalu küsimusega avaliku korra ja omandivabaduse vahel. See „seadus“ peaks olema piisavalt juurdepääsetav ja etteaimatav, st täpselt sõnastatud, et isik saaks – ilma professionaalse nõustamiseta – oma käitumist kohandada, näha ette seadusega kaasnevaid tagajärgi (EIK 26. märtsi 1987. aasta otsus *Leander vs. Šveits*, nr 9248/81, § 50). „Seadus“ peab seega olema piisavalt selge (EIK 3. juuli 2007. aasta otsus *Tan vs. Türgi*, nr 9460/03, punktid 22–26) ning kohaldatavate meetmete tähenduse ja olemuse osas etteaimatav (vt EIK 25. septembri 2006. aasta otsus *Coban vs. Hispaania*, nr 17060/02) ja määratlema piisavalt selgelt EIÖK-ga tagatud õiguste teostamise sekkumise õiguse teostamise ulatuse ja põhimõtted (EIK 14. septembri 2010. aasta otsus *Sanoma Uitgevers vs. Madalmaad*, nr 38224/03, punktid 81, 82). Kaalutusõigust andev seadus ei ole selle nõudega vastuolus tingimusel, et selle õiguse ulatus ja teostamise põhimõtted on kaalul olevaid õigustatud huve arvestades piisavalt selgelt määratletud, et tagada isiku piisav kaitse omavoli eest (EIK eespool nimetatud otsus kohtuasjas *Margareta ja Roger Andersson*, punkt 75). Kaalutusõigust andvas seaduses tuleks seetõttu määratleda selle ulatus (EIK 25. märtsi 1983. aasta otsus *Silver jt vs. Ühendkuningriik*, nr 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 ja 7136/75, punkt 88). Kõik need nõuded tulenevad õigusriigi ideest (EIK 25. mai 1998. aasta otsus *Kopp vs. Šveits*, nr 23224/94, punkt 55). Nõue, et igasugune piirang peab olema „seadusega ette nähtud“, tähendab EIK kohtupraktika kohaselt, et avaliku võimu kandvate isikute tegevus jääb õigusnormidega eelnevalt kindlaks määratud raamistikku, mis seab teatud nõuded, millele peavad vastama nii õigusnormid ise kui ka menetluskord, mille eesmärk on kohustada neid tõhusalt järgima. Lõppkokkuvõttes selgitas EIK,

et mõistet „seadus“ tuleb mõista selle „materiaalses“ ning mitte ainult formaalses tähenduses, kuna see võib hõlmata nii „kirjutatud õigust“ kui ka „kirjutamata õigust“, samuti „kohtute kujundatud õigust“ (EIK 26. aprilli 1979. aasta otsus *Sunday Times vs. Ühendkuningriik* (nr 1), nr 6538/74, A-seeria nr 30, punkt 49; 13. juuli 1995. aasta kohtuotsus *Tolstoy Miloslavsky vs. Ühendkuningriik*, nr 18139/91, A-seeria nr 316-B, punkt 37). „Väljakujunenud kohtupraktika“, mis on avaldatud ning seega kättesaadav ja riigisiseste kohtute poolt arvestatav, võib teatud asjaoludel täiendada seadusesätteid ja selgitada neid nii, et need muutuksid etteaimatavaks (EIK 24. mai 1988. aasta otsus *Müller jt vs. Šveits*, nr 10737/84, punkt 29). Mis puudutab proportsionaalsuse põhimõtet, siis see nõuab, et omandiõiguse teostamise piirang ei läheks kaugemale sellest, mis on asjaomaste õigusnormidega seatud legitiimsete eesmärkide saavutamiseks sobiv ja vajalik, ning juhul, kui on võimalik valida mitme sobiva meetme vahel, tuleb rakendada kõige vähem koormavat, ning tekitatud ebamugavused ei tohi olla seatud eesmärke arvestades ülemäära suured (Euroopa Kohtu 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 29 Nagu juba märgitud, võeti jagatud maksmise mehhanism kasutusele käibemaksupettuste vastu võitlemiseks, mida tuleks iseenesest pidada üldiste huvidega kooskõlas olevaks (vt EIK 22. septembri 1994. aasta otsus *Hentrich vs. Prantsusmaa*, nr 13616/88, punkt 39). Seadusandja ei reguleerinud aga sellise regulatsiooni mõju pankrotiseaduse alusel. Sellises olukorras on raske rääkida selgetest ja täpsetest reeglitest, mis võimaldavad kutselisel õigussubjektil, nagu on pankrotihaldur, pankrotimenetlust läbi viia ja maksuhalduri tegevust ette näha. Olemasolev õiguslahenduste konkurents on tekitanud õigusliku ebakindluse. Üks maksuhaldur, kohaldades üksnes keelelist tõlgendust, keeldub vahendite vabastamisega nõustumast nominaalse maksuvõla olemasolu tõttu, teine, kohaldades süsteemset ja teleoloogilist tõlgendust, vabastab aga sellised vahendid. Lisaks näitavad kehtivad regulatsioonid, et käibemaksukonto vahendid kuuluvad pankrotivara hulka. Seaduse ettearvamatus on nähtav ka materiaalsel tasandil. Halduskohtute praktikas on ebaselge, millist kollisiooninormi peetakse olevaks võtmetähtsusega. Näha on kolme: *lex superior, lex specialis derogat legi generali, lex posterior derogation legi priori*. Kusjuures *lex specialis*'e omadus omistatakse kord pankrotiseaduse sätetele, kord aga käibemaksuseaduse sätetele. Selline asjade seis on argument kehtestatud regulatsiooni ebamäärasuse ja ettearvamatususe kasuks ning tekitab pankrotihalduris ebakindlust.

Kolmanda eelotsuse küsimuse põhjendus

- 30 Euroopa Liit on õigusliit ning õigusriik ja õigusriigi põhimõtted on selle organisatsiooni ja ühise Euroopa toimimise aluseks olnud algusest peale (vt Euroopa Kohtu 23. aprilli 1986. aasta kohtuotsus *Parti écologiste „Les Verts“*, 294/83, EU:C:1986:166, punkt 23). Igal liikmesriigil on kõikide teiste liikmesriikidega – ja ta ühtlasi tunnustab, et neil on temaga – teatud hulk ühiseid väärtusi, millel liit rajaneb, nagu on täpsustatud ELL artiklis 2. See eeldus tähendab ja põhjendab liikmesriikidevahelist vastastikust usaldust nende väärtuste

tunnustamisel ja seega neid elluviiva liidu õiguse järgimisel (vt Euroopa Kohtu 18. detsembri 2014. aasta arvamus 2/13, EU:C:2014:2454, punkt 168). Just selles kontekstis on liikmesriigid kohustatud eelkõige ELL artikli 4 lõike 3 esimeses lõigus sätestatud lojaalse koostöö põhimõtte kohaselt tagama liidu õiguse kohaldamise ja järgimise oma territooriumil ning võtma selleks kõik asjakohased üld- või erimeetmed, et tagada aluslepingutest või liidu institutsioonide õigusaktidest tulenevate kohustuste täitmine (vt Euroopa Kohtu 6. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punkt 34). Teisest küljest nõuab õiguskindluse põhimõte, millega kaasneb ka õigusjärse ootuse põhimõte, et õigusnormid, mis toovad isikutele kaasa ebasoodsaid tagajärgi, oleks selged, täpsed ja ettenähtavate tagajärgedega (vt Euroopa Kohtu 12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, punkt 44; 15. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Duff jt, C-63/93, EU:C:1996:51, punkt 20; 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punkt 34, ja 11. juuni 2015. aasta kohtuotsus Berlington Hungary jt, C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 77). Õiguskindluse põhimõte on kohustuslik kõigile liikmesriigi ametiasutustele, kelle ülesanne on ühenduse õigust kohaldada (vt Euroopa Kohtu 17. juuli 2008. aasta kohtuotsus ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika). Seega, et rääkida heast haldusest harta artikli 41 lõike 1 tähenduses, peab see kahtlemata toimima õiguse, sealhulgas liidu õiguse alusel ja piires.

- 31 Käibemaksupettuste vastast võitlust, mis on üks liidu tunnustatud eesmärke, ei saa käsitleda üksnes selle tõhususe seisukohalt. Selle võitluse vahendid ja meetodid peaksid vastama õigusriigi nõuetele. Olukorras, kus riigiasutusele antakse liiga kaugele ulatuvad vahendid käibemaksupettuste vastu võitlemiseks, ei saa miski takistada, et nende kontrollimatu ja vaba tegevus muutub lõppkokkuvõttes kahjulikuks ühisele käibemaksusüsteemile ja sellest tulenevalt ka maksukohustuslastele.
- 32 Põhikohtuasja aspektid viitavad ebakõlale Poola õigussüsteemis. Käibemaksukontol olevate rahaliste vahendite kasutamise piiramist – tõlgendades õigusnorme nii, et liidu õigusest tulenevad õiguslikud piirangud jäävad kõrvale –, mille ülekandmist pankrotihaldur pärast käibemaksukohustuslase pankroti väljakuulutamist taotleb, on raske pidada piisavaks vahendiks kavandatud eesmärgi saavutamisel, milleks on võitlus käibemaksupettustega. Pankrotihalduri tegevust kohtu järelevalve all ei saa samastada pettusega ning käibemaksupettuse aspektist sihipärase tegevusega. Riiklik seadusandja on loonud pankrotiõiguse süsteemi, mille põhieesmärk ei ole mitte ainult võlausaldajatele tasumine, vaid (võimaluse korral) ka majandussubjekti päästmine. Seega, kui Poola seadusandja võtab kasutusele meetme, millega ta kavatses käibemaksupettuste vastu võidelda, ei saa eeldada, et ta kavatses samal ajal vabaneda teiste riigisisese õiguse sätete mõjust (ilma seda selgesõnaliselt osutamata), mis on samaväärselt olulised turu (sh ka liidu siseturu) toimimiseks. Seega ei tohiks maksuhaldur õigusnormide, sh liidu õiguse tõlgendamisel norme neist lahti kodeerida viisil, mis võib viia pankrotimenetluse eesmärkide hävimiseni ja sellest tulenevalt riigikassa

soosimiseni kõigi võlausaldajate arvelt. Maksuhaldur ei tohi oma tõlgenduses süvendada raskusi ja vastuolusid kahe õigussüsteemi – avaliku ja eraõiguse – vahel. Õigusriigis on majandussubjektidel õigus eeldada riigiasutustelt, et neil on põhiõigustesse sekkumise piires selleks mõistlik alus.

TÖÖDOKUMENT