

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

16. mai 2013(*)

Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 66 punktid a–c – Veo- ja ekspedeerimisteenuste osutamine – Sissenõutavus – Tasu kättesaamise kuupäev ja hiljemalt 30. päev alates teenuse osutamisest – Arve varasem väljastamine

Kohtuasjas C-169/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 4. jaanuari 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. aprillil 2012, menetluses

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

versus

Minister Finansów,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president M. Berger, kohtunikud A. Borg Barthet (ettekandja) ja E. Levits,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o., nõustajad: Z. Modzelewski ja M. Militz,
- Poola valitsus, esindajad: M. Szpunar ja B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Hottiaux ja C. Soulay,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), muudetud nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/117/EÜ (ELT L 14, lk 7), (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 66 punktide a–c tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. (edaspidi „TNT”) ja Minister Finansów (rahandusminister) vahelises vaidluses selle hetke kindlakstegemise üle, millal käibemaks muutub sissenõutavaks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Vastavalt käibemaksudirektiivi põhjendusele 24:

„Selleks, et ühine käibemaksusüsteem ning selle edasised muudatused jõustuksid kõikides liikmesriikides ühel ajal, tuleks ühtlustada maksustatava teokoosseisu ja maksu sissenõutavuse mõisted.”

4 Direktiivi artikkel 63 sätestab:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.”

5 Direktiivi artikli 64 alusel:

„1. Kui kaubatarnetega, välja arvatud kaupade teatud ajavahemikuks rendileandmise või järelmaksuga müügiga, nagu sätestatud artikli 14 lõike 2 punktis b, ning teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse kaubatarned ja teenuste osutamine lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu.

2. [...]

Liikmesriigid võivad teatavatel esimeses lõigus sätestamata juhtudel ette näha, et pidevad kaubatarned ja pidev teenuste osutamine, mis toimuvad teatava ajavahemiku jooksul, loetakse lõpetatuks vähemalt ühe aasta möödumisel.”

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 65 sätestab:

„Kui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.”

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 66 näeb ette:

„Erandina artiklitest 63, 64 ja 65 võivad liikmesriigid ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks:

a) hiljemalt arve väljastamisel;

b) hiljemalt tasu kättesaamisel;

c) kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, kindlaksmääratud tähtaja jooksul alates maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast.

[...]”

8 Direktiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

9 Nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT L 189, lk 1) on direktiivi 2006/112 lisatud artikkel 167a, mille liikmesriigid pidid üle võtma hiljemalt 31. detsembriks 2012 ja mis on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad vabatahtliku korra alusel ette näha, et sellise maksukohustuslase mahaarvamisõigus, kellelt käibemaks nõutakse sisse vaid vastavalt artikli 66 punktile b, lükatakse edasi kuni hetkeni, mil talle tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt on käibemaks tema tarnijale tasutud.

Liikmesriigid, kes kohaldavad esimeses lõigus nimetatud vabatahtlikku korda, kehtestavad nende territooriumil seda korda kasutavatele maksukohustuslastele künnise, mille aluseks on artikli 288 kohaselt arvutatud maksukohustuslase aastakäive. See künnis ei tohi olla suurem kui 500 000 eurot või võrdväärne summa liikmesriigi vääringus. Liikmesriigid võivad suurendada nimetatud künnist 2 000 000 euronit või võrdväärse summani liikmesriigi vääringus pärast konsulteerimist käibemaksukomiteega. Käibemaksukomiteega konsulteerimine ei ole siiski nõutav liikmesriikide puhul, kes kohaldasid 31. detsembril 2012 künnist, mis oli suurem kui 500 000 eurot või võrdväärne summa omavääringus.

Liikmesriigid teavitavad käibemaksukomiteed vastavalt esimesele lõigule vastuvõetud siseriiklikest õiguslikest meetmetest.”

Poola õigusnormid

10 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksu seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług; *Dziennik Ustaw*, nr 54, punkt 535, edaspidi „käibemaksuseadus”) artikli 19 lõiked 1 ja 4 ning lõike 13 punkt 2 sätestavad:

„1. Maksu tasumise kohustus tekib alates kauba üleandmise või teenuse osutamise hetkest, kui lõigetes 2–21 ning artikli 14 lõikes 6, artiklis 20 ja artikli 21 lõikes 1 ei ole sätestatud teisiti.

[...]

4. Kui kauba tarnet või teenuse osutamist tuleb kinnitada arvega, tekib maksu tasumise kohustus arve väljastamisel, kuid siiski hiljemalt seitsmendal päeval alates kauba üleandmisest või teenuse osutamisest.

[...]

13. Maksu tasumise kohustus tekib:

[...]

2) kogu tasu või selle osa kättesaamisel, kuid hiljemalt 30. päeval alates järgmiste teenuste osutamisest:

- a) reisija- ja kaubavedu rongiga, maanteeõidukiga, merelaevaga, siseveekogudel ja rannikuvetes vedamiseks mõeldud transpordivahendiga, praamiga, lennukiga ja helikopteriga,
- b) ekspedeerimisteenused ja ümberlaadimine,
- c) teenused mere- ja kaubasadamates,

d) ehitus- ja koosteteenused.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Varssavis (Poola) asuv osaühing TNT osutab oma majandustegevuse raames kuller-, veo- ja ekspedeerimisteenuseid.

12 TNT väljastab klientidele käibemaksuarveid kord nädalas. Niisugustele klientidele, kes tellivad palju teenuseid, väljastatakse arved vastavalt kokkulepitud sagedusele. Sel juhul hõlmavad arved kõiki konkreetsele kliendile konkreetset maksustamisperioodil osutatud teenuseid. Arvel märgitud summade tasumiseks määratakse tavaliselt 7-, 14- või 21-päevane tähtaeg alates arve väljastamisest. TNT arvestab konkreetsest arvest tekkiva käibe selle maksustamisperioodi hulka, mille jooksul arve väljastati.

13 Seega ei jaga TNT maksu tasumise kohustuse tekkimise aja kindlaksmääramiseks arvele märgitud teenuseid ühelt poolt kullerteenusteks ja teisalt veo- ja ekspedeerimisteenusteks. Kuna arved väljastatakse hiljemalt maksustamisperioodi viimastel päevadel, kajastatakse asjaomasel kuul osutatud teenuste eest arvestatud maks registrites ja käibedeklaratsioonides teenuse osutamise kuu eest.

14 Seoses nende asjaoludega taotles äriühing Minister Finansówilt üksikjuhtumi tõlgendust kaupade ja teenuste maksu valdkonnas kohaldatavate maksuõiguse sätete alusel eeskätt küsimuses, kas sel äriühingul on ka siis õigus lugeda käibemaksuseaduse artikli 19 lõike 13 punkti 2 kohaselt käibe tekkinuks sellel maksustamisperioodil, mil arve on väljastatud, kui ta pole sellel ajavahemikul veel tasu saanud ning teenuse osutamisest ei ole veel möödunud 30 päeva, ning juhul, kui vastus on eitav, siis kas tal on õigus – kooskõlas käibemaksuseaduse artikli 19 lõikega 4 ja jättes tähelepanuta nimetatud seaduse artikli 19 lõike 13 punkti 2 tingimused, mis on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 66 –, pidada maksu tasumise kohustuse tekkimise kuupäevaks arve väljastamise kuupäeva.

15 Minister Finansów leidis 14. detsembri 2009. aasta tõlgenduses, et TNT seisukoht ei ole põhjendatud. Minister Finansówi hinnangul tekib TNT osutatud kullerteenuste korral maksu tasumise kohustus käibemaksuseaduse artikli 19 lõigetes 1 ja 4 sätestatud üldiste põhimõtete kohaselt. Muude teenuste osas (veo- ja ekspedeerimisteenused) tuleb maksustatava teokoosseisu tekkimise aeg kindlaks määrata käibemaksuseaduse artikli 19 lõike 13 punktis 2 ette nähtud normide alusel. Nende teenuste osas tuleb maks näidata selle kuu maksudeklaratsioonis, mil maksu tasumise kohustus tekkis, mitte selle kuu maksudeklaratsioonis, mil väljastati teenuse osutamist tõendav arve.

16 Seepeale esitas TNT kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny, mis asub Varssavis. Ta põhjendas oma kaebust väitega, et tal on ka siis õigus võtta käibemaksu arvestamiseks arvesse käibe kõikide osutatud teenuste eest – olgu need siis kullerteenused või veo- ja ekspedeerimisteenused – sellel maksustamisperioodil, mil ta väljastas konkreetse teenuse osutamist tõendava arve, kui talle sellel ajavahemikul veel tasu ei laekunud ning kui teenuse osutamisest ei olnud veel möödunud 30 päeva.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny jättis 30. septembri 2010. aasta otsusega TNT kaebuse rahuldamata ja siis esitas TNT kassatsioonkaebuse Naczelný Sąd Administracyjny.

18 TNT väitis oma kassatsioonkaebuses, et Wojewódzki Sąd Administracyjny on käibemaksuseaduse artikli 19 lõike 13 punkti 2 alapunkte a ja b väärtalt tõlgendanud, kuna ta ei võtnud arvesse käibemaksudirektiivi artikleid 63–66. TNT sõnul näeb käibemaksudirektiivi artikkel

66 ette, et maksu tasumise kohustus tekib seoses kindlaksmääratud asjaoluga, kuid hiljemalt tasu kättesaamise kuupäeval. Siseriikliku õiguse sätteid seevastu näevad ebaõigesti ette, et maksu tasumise kohustus tekib tasu kättesaamisel, kuid siiski hiljemalt teataval ajahetkel (30. päeval) alates teenuse osutamisest.

19 Kaebuse läbivaatamisel tekkis eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlusi käibemaksudirektiivi artikli 66 tõlgendamises ja ta leidis, et TNT esitatud väidete põhjendatuse hindamiseks on vaja tõlgendada selle direktiivi sätteid.

20 Neil asjaoludel otsustas Naczelný Sąd Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [...] [käibemaksudirektiivi] artikli 66 punktides a, b ja c sätestatud korda tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslane väljastab arve, mis tõendab niisuguse teenuse osutamist, mis kuulub selle artikliga liikmesriigile antud pädevusse (erand [käibemaksudirektiivi] artiklitest 63, 64 ja 65), võib [käibemaksudirektiivi] artikli 66 punktile b tuginedes ette näha, et maks muutub sissenõutavaks (maksu tasumise kohustus tekib) tasu saamise päeval, kuid hiljemalt 30. päeval alates teenuse osutamisest?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 66 punktides a ja b sätestatud korda tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus Poola [käibemaksuseaduse] artikli 19 lõike 13 punkti 2 alapunktide a ja b sätteid, mille kohaselt on maksu tasumise kohustuse tekkimise aeg (teokoosseis, mille olemasolul muutub teatavate tehingute osas maks sissenõutavaks) veo- ja ekspedeerimisteenuste korral ka siis kogu tasu või selle osa kättesaamise aeg, kuid hiljemalt 30. päev alates selle teenuse osutamisest, kui teenuse saajale on alates teenuse osutamisest seitsme päeva jooksul väljastatud ja üle antud arve, mis näeb ette hilisema maksetähtaja, kuid teenuse saajal on sõltumata sellest, kas ta on maksnud või mitte, õigus arvata maha sisendkäibemaks sellel maksustamisperioodil, mil ta arve sai?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

21 Nende kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artiklit 66 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette, et veo- ja ekspedeerimisteenuste korral muutub käibemaks ka siis sissenõutavaks kogu tasu või selle osa kättesaamise kuupäeval, kuid hiljemalt 30. päeval alates teenuste osutamisest, kui arve on väljastatud varem ja näeb ette hilisema maksetähtaja.

22 Kõigepealt tuleb nentida, et tulenevalt käibemaksudirektiivist muutub käibemaks põhimõtteliselt sissenõutavaks maksustatava teokoosseisu tekkimisega samal ajal. See aluspõhimõte kajastub direktiivi artiklis 63, kus on sätestatud, et maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise kuupäevast.

23 Käibemaksudirektiivi artikkel 66 lubab liikmesriikidel siiski ette näha, et käibemaks muutub sissenõutavaks pärast maksustatava teokoosseisu tekkimist mõnel järgmisest kolmest ajahetkest, st kas hiljemalt arve väljastamisel, hiljemalt tasu kättesaamisel või kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, siis kindlaksmääratud tähtaja jooksul alates maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast.

24 Kuna käibemaksudirektiivi artikkel 66 teeb erandi artiklis 63 sätestatud üldreeglist, tuleb seda tõlgendada täht-tähelt (vt analoogia alusel 7. märtsi 2013. aasta otsus kohtuasjas C-19/12: Efir, punkt 31).

25 Kuigi asjaolu, et seadusandja on lubatavate erandite kohaldamisala oluliselt laiendanud, annab alust arvata, et ta soovis jätta liikmesriikidele ulatusliku kaalutusõiguse (vt 26. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-144/94: Italitica, EKL 1995, lk I-3653, punkt 15), ei saa sellest siiski järeldada, et liikmesriigi kaalutusruumis on määrata mõni muu maksu sissenõutavaks muutumise aeg peale nende, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 66 punktides a–c.

26 Esiteks on käibemaksuseaduse artikli 19 lõike 13 punktis 2 sätestatud, et teatavate teenuste, antud juhul veo- ja ekspedeerimisteenuste puhul tekib maksu tasumise kohustus kogu tasu või selle osa kättesaamise kuupäeval, kuid hiljemalt 30. päeval alates teenuse osutamisest.

27 Teiseks olgu märgitud, et käibemaksudirektiivi artikli 66 punkti b alusel võivad liikmesriigid ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks „hiljemalt tasu kättesaamisel”. See säte määrab kindlaks tähtajad ja näitab, millal on käibemaksu sissenõutavaks muutumise viimane aeg tehingute puhul, mida liikmesriik on otsustanud sel alusel reguleerida. Viimane aeg on tehingu eest tasu kättesaamise hetkel.

28 Euroopa Kohus on juba nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 10 lõiget 2 (nüüd käibemaksudirektiivi artikli 66 punkt a) tõlgendades selgitanud, et kui liikmesriik valib mõne selles sättes ette nähtud erandi, st kui ta muudab maksu sissenõutavaks hiljemalt arve või selle aset täitva dokumendi väljastamisel, siis on tal direktiivi 77/388 artikli 10 lõike 2 kolmandas taandes (nüüd käibemaksudirektiivi artikli 66 punkt c) sätestatud võimalus ette näha, et „kui arvet või selle aset täitvat dokumenti ei väljastata või väljastatakse hiljem”, muutub maks sissenõutavaks „kindlaksmääratud tähtaja jooksul alates maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast” (vt eespool viidatud kohtuotsus Italitica, punkt 22).

29 Samuti on oluline toonitada, et samas kohtuotsuses märkis Euroopa Kohus lisaks, et „see, et seda võimalust ei ole ette nähtud juhuks, kui liikmesriik valib [direktiivi 77/388 artikli 10 lõike 2] teises taandes [nüüd käibemaksudirektiivi artikli 66 punkt b] ette nähtud erandi, on tõenäoliselt tingitud sellest, et [liidu] seadusandja leidis, et majandustegevuses osaleja huvi osutatud teenuse eest tasu kätte saada on piisav ajend, et tagada kiire tasumine teenuse eest” (vt eespool viidatud kohtuotsus Italitica, punkt 23).

30 Sellest järeldub, et seadusandja ei ole liikmesriigile, kes valib käibemaksudirektiivi artikli 66 punktis b ette nähtud variandi, ette näinud võimalust kehtestada maksu sissenõutavaks muutumise tähtaega. Peale selle saab direktiivi artikli 66 punkti c ja selles sätestatud tähtaja kohaldamist siduda ainult sama artikli punkti a kohaldamisega, kuna selle tähtaja kohaldamise eelduseks on see, et arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, mitte see, et tasu ei saada kätte või saadakse kätte hiljem.

31 Ühtlasi olgu meenutatud, nagu nähtub käibemaksudirektiivi põhjendusest 24, et mõisted „maksustatav teokoosseis” ja „maksu sissenõutavus” tuleks ühtlustada, selleks et ühine käibemaksusüsteem ning selle edasised muudatused jõustuksid kõikides liikmesriikides ühel ajal. Liidu seadusandja tahtis maksu tasumise kohustuse tekkimise kuupäeva kõigis liikmesriikides nii palju kui võimalik ühtlustada, et tagada maksu ühetaoline kogumine.

32 Neil asjaoludel ei ole olukord, kus maksu tasumise kohustus tekib hiljemalt 30. päeval alates

teenuse osutamisest, käibemaksudirektiiviga kooskõlas siis, kui tasu ei ole kätte saadud enne seda kuupäeva, kuna niisugune regulatsioon viib direktiivi artikli 66 punkti b sõnastuse seostamiseni maksu sissenõutavaks muutumise tähtajaga.

33 Selles osas ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul kõrvaldatud kahtlused, kas direktiivi 2006/112 artikli 167a direktiivi 2010/45 redaktsioonis vastuvõtmisele eelnenud perioodil võisid liikmesriigid kehtestada regulatsiooni, mille kohaselt tarnijalt maksu sissenõutavaks muutumise hetke edasilükkamine ei ole vastavuses selle hetke edasilükkamisega, mil tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus soetajal, kellel on õigus teha mahaarvamine niipea, kui ta arve kätte saab.

34 Olgu märgitud, et artikli 167a lisati eesmärgiga võimaldada liikmesriikidel kehtestada erandit kuupäeva osas, millal maksukohustuslasel, kes esitab käibemaksudeklaratsiooni väikeettevõtjatele maksu tasumise lihtsustamiseks kehtestatud kassapõhise raamatupidamisarvestuse vabatahtliku korra raames, on õigus teha mahaarvamine.

35 Selles osas tuleb tõdeda, et kuigi artiklis 167a on otsene viide käibemaksudirektiivi artikli 66 punktile b, käsitleb nimetatud säte selle ajahetke kindlaksmääramist, mil soetaja võib kasutada oma õigust sisendkäibemaks maha arvata. Ent liikmesriigi kohtus pooleliolev kohtuasi puudutab üksnes maksu tarnijalt sissenõutavaks muutumise küsimust.

36 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 66 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette, et veo- ja ekspedeerimisteenuste korral muutub käibemaks ka siis sissenõutavaks kogu tasu või selle osa kättesaamise kuupäeval, kuid hiljemalt 30. päeval alates teenuste osutamisest, kui arve on väljastatud varem ja näeb ette hilisema maksetähtaja.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/117/EÜ, artiklit 66 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette, et veo- ja ekspedeerimisteenuste korral muutub käibemaks ka siis sissenõutavaks kogu tasu või selle osa kättesaamise kuupäeval, kuid hiljemalt 30. päeval alates teenuste osutamisest, kui arve on väljastatud varem ja näeb ette hilisema maksetähtaja.

Allkirjad

*Kohtumenetluse keel: poola.