

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

2. mai 2019(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 66 – Maksustatav teokoosseis ja maksu sissenõutavus – Hetk, mil teenus loetakse osutatuks – Ehitus- ja paigaldustööd – Teenuste osutamise lepingus ette nähtud tööde vastuvõtmise hetke arvesse võtmine

Kohtuasjas C-224/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 28. novembri 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. märtsil 2018, menetluses

Budimex S.A.

versus

Minister Finansów,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud E. Levits (ettekandja) ja P. G. Xuereb,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Budimex S.A., esindaja: *doradca podatkowy* M. Militz,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Siekierzyńska ja N. Gossement,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1)) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 66.

2 Taotlus on esitatud äriühingu Budimex S.A. ja Minister Finansówi (Poola rahandusminister) vahelises kohtuvaidluses üksikjuhtumi tõlgendamise üle, mida nimetatud äriühing rahandusministrilt taotles ja mis puudutab küsimust, millal muutub käibemaks sissenõutavaks ehitus- või paigaldusteenuste osutamisel.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi põhjenduses 24 on märgitud:

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

4 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud, et käibemaksuga maksustatakse „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

5 Direktiivi artikkel 63 on sõnastatud järgmiselt:

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

6 Käibemaksudirektiivi artikli 66 esimeses lõigus on ette nähtud:

„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 aja jooksul, kuid mitte hiljem kui liikmesriikide poolt arvete esitamiseks artikli 222 teise lõigu kohaselt kehtestatud tähtaja möödumisel või kui liikmesriik ei ole sellist tähtaega kehtestanud, siis kindlaksmääratud aja jooksul alates maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast.“

7 Direktiivi artiklis 222 on sätestatud:

„Kui tarnitakse kaupu artiklis 138 sätestatud tingimustel või osutatakse teenuseid, mille eest vastavalt artiklile 196 peab käibemaksu tasuma teenuse saaja, väljastatakse arve hiljemalt maksustatava teokoosseisu tekkimisele järgneva kuu viieteistkümnendaks kuupäevaks.

Muude kaubatarnete ja muu teenuste osutamisega seotud arvete väljastamisele võivad liikmesriigid kehtestada maksukohustuslastele ajapiirangud.“

Poola õigus

8 Poola 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. 2004, nr 54, jrk nr 535) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artiklis 19a on sätestatud:

„1. Maksustatav teokoosseis tekib alates kaubatarne teostamise või teenuse osutamise hetkest, kui lõigetes 5 ja 7–11, artikli 14 lõikes 6, artiklis 20 ja artikli 21 lõikes 1 ei ole sätestatud teisiti.

2. Osaliselt vastuvõetavate teenuste puhul loetakse teenus osutatuks ka juhul, kui on osutatud teenuse see osa, mille eest tuleb maksta tasu.

[...]

5. Maksustatav teokoosseis tekib:

[...]

3) alates arve esitamise hetkest artikli 106b lõikes 1 nimetatud juhtudel:

a) ehitus- või ehitus- ja paigaldusteenuste osutamise eest,

[...]

7. Kui maksukohustuslane ei ole arvet esitanud või esitas arve hiljem, siis tekib maksustatav teokoosseis lõike 5 punktides 3 ja 4 viidatud juhtudel arvete esitamiseks artikli 106i lõigetes 3 ja 4 kehtestatud tähtaja möödumisel või kui sellist tähtaega ei ole kehtestatud, siis maksetähtaja möödumisel.

[...]“.

9 Seaduse artikli 106b lõikes 1 on sätestatud:

„Maksumaksja on kohustatud väljastama kaubaarve, mis dokumenteerib:

1) müüki ning artikli 106a punktis 2 osutatud kaupade tarnimist ja teenuste osutamist, mis toimub teisele maksukohustuslasele, käibemaksu- või samalaadse maksu kohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule;

[...]“.

10 Selle seaduse artikli 106i lõige 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Arve väljastatakse hiljemalt:

30 päeva möödumisel alates teenuste osutamise kuupäevast – artikli 19a lõike 5 punkti 3 alapunktis a nimetatud juhul;

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

11 Rahandusminister vastas 15. oktoobril 2014 äriühingu Budimex esitatud üksikjuhtumi tõlgendamise taotlusele, milles viimane palus selgitada, millal muutub sissenõutavaks käibemaks selle äriühingu osutatud ehitus- ja paigaldusteenuste eest, et käibemaks muutub sissenõutavaks,

kui ettevõtja esitab nende teenuste kohta arve või arve puudumisel 30 päeva möödumisel kõnealuste teenuste tegeliku osutamise kuupäevast.

12 Rahandusminister rõhutas sellega seoses, et asjaolu, et lepingu sätted, mille alusel ehitus- ja paigaldusteenuseid osutati, näevad ette, et tööde tellija peab need vastuvõtuaktiga heaks kiitma, ei ole tasumisele kuuluva käibemaksu sissenõutavaks muutumise hetke kindlaksmääramisel oluline.

13 Budimex esitas rahandusministri 15. oktoobri 2014. aasta vastuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojevoodkonna halduskohus Varssavis, Poola), väites, et tehtud tööde heakskiitmise nõue on sõnaselgelt ette nähtud Insenerkonsultantide Rahvusvahelise Föderatsiooni (FIDIC) lepingutingimustes, millel põhinevad tema sõlmitud lepingud ning mis on seega kõigi tema osutatud ehitus- ja paigaldusteenuste lahutamatu osa. Kaebus jäeti 30. juuli 2015. aasta kohtuotsusega rahuldamata.

14 Budimex esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, kelle arvates on põhikohtuasja lahendamiseks vaja tõlgendada käibemaksudirektiivi sätteid, mis on Poola õigusesse üle võetud liikmesriigi õigusnormidega, millele Budimex oma apellatsioonkaebuses tugineb.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab siinkohal, et põhikohtuasja lahendamine sõltub käibemaksudirektiivi artiklis 63 kasutatud mõiste „teenuse osutamine“ tõlgendamisest. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu jaoks on küsimus täpsemalt selles, kas asjaolu, et ehitus- või paigaldusteenus loetakse lepingutingimuste kohaselt osutatuks alles siis, kui tellija on tööd vastu võtnud, võib mõjutada selle teenuse eest tasumisele kuuluva käibemaksu sissenõutavaks muutumise kuupäeva kindlaksmääramist.

16 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas olukorras, kus tehinguosalised on kokku leppinud, et tasu väljamaksmiseks ehitus- või paigaldustööde eest on vajalik tellijapoolne nende tööde tegemise heakskiit tööde vastuvõtuaktiga, toimub [käibemaksudirektiivi] artiklis 63 osutatud teenuse osutamine sellise tehingu puhul ehitus- või paigaldustööde tegeliku tegemise hetkel või nende tööde tegemise heakskiitmise hetkel tellija poolt tööde vastuvõtuaktiga?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

17 Alustuseks tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 63 kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks alates teenuste osutamise hetkest.

18 Direktiivi artikli 66 esimese lõigu punktis c on siiski täpsustatud, et liikmesriigid võivad ette näha, et teatavate tehingute puhul muutub käibemaks sissenõutavaks kindlaksmääratud aja jooksul, kuid mitte hiljem kui liikmesriikide poolt arvete esitamiseks kehtestatud tähtaja möödumisel, kui arvet osutatud teenuste eest ei väljastata või väljastatakse hiljem.

19 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et Poola seadusandja on kasutanud talle käibemaksudirektiivi artikliga 66 antud võimalust, sätestades käibemaksuseaduse artikli 19a lõikes 7 koostoimes artikli 106i lõikega 3, et kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, muutub käibemaks sissenõutavaks 30 päeva möödumisel alates teenuste osutamise kuupäevast.

20 Seega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 66 esimese lõigu punktiga c on vastuolus see, kui olukorras, kus arvet

osutatud teenuste eest ei väljastata või väljastatakse hiljem, loetakse teenus osutatuks teenuse vastuvõtmise vormistamise hetkel, kui liikmesriik on sätestanud samamoodi nagu põhikohtuasjas, et käibemaks muutub sissenõutavaks tähtaja möödumisel, mis hakkab kulgema teenuse osutamise kuupäevast.

21 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 39).

22 Käibemaksudirektiivi põhjenduses 24 on eelkõige täpsustatud, et mõisted „maksustatav teokoosseis“ ja „maksu sissenõutavus“ tuleks ühtlustada, 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 (16. mai 2013. aasta kohtuotsus TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punkt 31).

23 Käibemaksudirektiivi artiklis 63 on sätestatud, et maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates teenuste osutamise hetkest.

24 Vastavalt sama direktiivi artikli 66 esimese lõigu punktile c võivad liikmesriigid ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks kindlaksmääratud aja jooksul alates maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast, kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem.

25 Käesoleval juhul on käibemaksuseaduse artikli 19a lõigetes 5 ja 7 koostoimes sama seaduse artikli 106i lõikega 3 ette nähtud, et kui arvet ei väljastata 30 päeva möödumisel alates teenuste osutamise kuupäevast, muutub käibemaks sissenõutavaks.

26 Põhikohtuasja pooled vaidlevad selle üle, millal saab Budimexi osutatud teenuseid lugeda osutatuks, kusjuures viimase väitel saab tema sõlmitud lepingutes sisalduvate tingimuste tõttu rääkida osutatud teenusest alles siis, kui tellija on tööd vastu võtnud, olgugi et sisuliselt valmisid tööd juba varem.

27 Üldiselt lähtutakse ehitus- ja paigaldusteenuste puhul tõsi küll sellest, et nad on osutatud, kui tööd on sisuliselt lõpule viidud, kuid samas ei saa kõrvale jätta tõsiasja, et tehingu kvalifitseerimisel „maksustatavaks tehinguks“ käibemaksudirektiivi tähenduses on tegelik majanduslik ja ärialane olukord ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium, mida tuleb arvesse võtta (vt selle kohta 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 43).

28 Siinkohal on Euroopa Kohus otsustanud, et asjaomased lepingutingimused kujutavad endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta, kui küsimus on teenuste saaja ja teenuste osutaja tuvastamises tehingus, mis hõlmab „teenuste osutamist“ käibemaksudirektiivi tähenduses (20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 43).

29 Seega ei saa välistada, et lepingutingimuste kohaselt, mis peegeldavad osutatud teenuste valdkonna tegelikku majanduslikku ja ärialast olukorda, tuleb teenused lugeda osutatuks alles pärast teenuse osutamise sisulist lõpetamist, nimelt pärast teatud menetluse läbimist, mis on teenuste osutamisega lahutamatult seotud ning aitab tagada teenuste terviklikkuse.

30 Sellega seoses tuleb märkida, et teenuse osutamine on maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale

teenusele (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, et põhikohtuasja kaebaja sõlmitud lepingutes sisalduvate tingimuste kohaselt on tellijal õigus enne ehitus- või paigaldustööde heakskiitmist kontrollida, kas need on tehtud nõuetekohaselt, ning teenuste osutajal on kohustus teha vajalikud muudatused, et saavutada tegelikult kokkulepitud tulemus. Budimex väidab sellega seoses oma kirjalikes seisukohtades, et tal on maksustatavat väärtust ja tasumisele kuuluva maksu suurust tihti peale võimatu kindlaks määrata enne, kui tellija on tööd vastu võtnud.

32 Kuivõrd tellija koostab vastuvõtuakti alles pärast tähtaja möödumist, mis on talle antud, et teavitada teenuse osutajat võimalikest puudustest, mille viimane peab kõrvaldama selleks, et ehitus- või paigaldustööd vastaksid kokkulepitule, siis ei saa aga esiteks välistada, et kõnealuse teenuse osutamine ei ole enne sellist vastuvõtmist lõpule viidud.

33 Teiseks tuleb märkida, et tasu eest teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks tasu, mille maksukohustuslane selle eest tegelikult saab (7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulic ja Plavožin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33).

34 Seega, kuna teenuse saaja poolt makstava vastutasu saab kindlaks määrata alles pärast seda, kui viimane on ehitus- või paigaldustööd vastu võtnud, siis ei saa neid teenuseid puudutav maks muutuda sissenõutavaks enne tööde vastuvõtmist.

35 Sellistel asjaoludel ja tingimustel, et tööde vastuvõtmine on teenuste osutamise lepingus kokku lepitud, peegeldab selline kord norme ja standardeid valdkonnas, milles teenus osutati (seda peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima), ja taoline vormistamine on teenuse osa ning seega määrav otsustamiseks, kas teenus on tegelikult osutatud.

36 Täiendavalt tuleb märkida, et eelotsusetaotluses nimetatud muud formaalsused nagu kuluarve või lõpliku maksetõendi vormistamine ei saa olla asjakohased teenuse osutamise hetke kindlaksmääramisel, kuna nad ei ole teenusega seotud ega ole seega määravad otsustamiseks, kas teenus on tegelikult osutatud.

37 Eeltoodust lähtuvalt tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 66 esimese lõigu punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus see, kui olukorras, kus arvet osutatud teenuste eest ei väljastata või väljastatakse hiljem, loetakse teenus osutatuks teenuse vastuvõtmise vormistamise hetkel, kui liikmesriik on sarnaselt põhikohtuasjaga sätestanud, et käibemaks muutub sissenõutavaks tähtaja möödumisel, mis hakkab kulgema teenuse osutamise kuupäevast, kui vastuvõtunõue on esiteks kokku lepitud pooltevahelises lepingus, mis seob neid lepingutingimustega, mis vastavad tegelikule majanduslikule ja ärialasele olukorrale osutatud teenuste valdkonnas, ja teiseks, kui see nõue vastab teenuse osutamise sisulisele lõpetamisele ja määrab lõplikult kindlaks võlgnetava vastutasu suuruse; seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, artikli 66 esimese lõigu punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus see, kui olukorras, kus arvet osutatud teenuste eest ei väljastata või väljastatakse hiljem, loetakse teenus osutatuks teenuse vastuvõtmise vormistamise hetkel, kui liikmesriik on sarnaselt põhikohtuasjaga sätestanud, et käibemaks muutub sissenõutavaks tähtaja möödumisel, mis hakkab kulgema teenuse osutamise kuupäevast, kui vastuvõtunõue on esiteks kokku lepitud pooltevahelises lepingus, mis seob neid lepingutingimustega, mis vastavad tegelikule majanduslikule ja ärialasele olukorrale osutatud teenuste valdkonnas, ja teiseks, kui see nõue vastab teenuse osutamise sisulisele lõpetamisele ja määrab lõplikult kindlaks võlgnetava vastutasu suuruse; seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.