EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

15. jaanuar 2009 *

Kohtuasjas C-502/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 31. oktoobri 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. novembril 2007, menetluses

K-1 sp. zoo

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja), K. Schiemann, J. Makarczyk ja C. Toader,

* Kohtumenetluse keel: poola.

kohtujurist: J. Mazák,
kohtusekretär: ametnik K. Sztranc-Sławiczek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 20. novembri 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– K-1 sp. zoo, esindajad: *radca prawny* M. Łukasik ja *radca prawny* M. Złotopolska-Nowak,

– Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, esindaja: *radca prawny* M. Kraus,

– Poola valitsus, esindajad: M. Dowgielewicz, M. Jarosz ja A. Rutkowska,

– Kreeka valitsus, esindajad: S. Spyropoulos, I. Bakopoulos ja M. Tassopoulou,

– Küprose valitsus, esindajad: I. Neofytou ja E. Symeonidou,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: L. Seeboruth ja C. Gibbs, keda abistas barrister M. R. Hill,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja K. Herrmann,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3; edaspidi „esimene käibemaksudirektiiv") artikli 2 esimese ja teise lõigu ning 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), muudetud nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ (ELT L 168, lk 35; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv"), eri artiklite tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud K-1 sp. Zoo (edaspidi „K-1") ja Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (Bydgoszszi maksukoja juhataja) vahelises kohtuvaidluses seoses maksukohustuslasele määratud „täiendava maksuga", kuna viimane oli maksudeklaratsioonis märkinud enammakstud käibemaksuna (edaspidi „käibemaks") või sisendkäibemaksuna summa, mis on suurem kui talle tasumisele kuuluv summa.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Esimese käibemaksudirektiivi artikli 2 esimeses ja teises lõigus on sätestatud:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt."

4 Lisaks on kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 2 sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1) kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2) kauba import.”

5 Sama direktiivi artikli 10 lõike 1 punkti a kohaselt on „maksustatav teokoosseis” „olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused”. Artikli 10 lõige 2 sätestab muu hulgas:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist. Artikli 5 lõike 4 punktis b nimetamata sellise kauba kättetoimetamine ja sellise teenuse osutamine, millega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu. […]”

6 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 22 lõikes 8 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks artikli 17 lõike 4 kohaselt vastuvõetavate sätete kohaldamist, võivad liikmesriigid kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks maksu nõuetekohaseks kohaldamiseks ja kogumiseks ning pettuse vältimiseks.”

7 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõikes 1 on sätestatud:

„1. Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada

maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses.”

8 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 33 lõikes 1 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks ühenduse teiste sätete kohaldamist, eelkõige nende kehtivate ühenduse õigusnormide sätete kohaldamist, mis käsitlevad aktsiisiga maksustatavate toodete valdamise, liikumise ning järelevalve üldist korraldust, ei takista käesolev direktiiv liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, hasartmängudele ja kihlvedudele, aktsiise, maksumärke ja üldiselt mis tahes makse, tollimakse ja lõive, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena, kui nimetatud maksud, tollimaksud ja lõivud ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.”

Siseriiklik õigus

9 11. märtsi 2004. aasta ustawa o podatku od towarów i usług (kaupade ja teenuste maksu seadus, edaspidi „käibemaksuseadus”) artikli 109 lõigetes 5 ja 6 on sätestatud:

„5. Kui tuvastatakse, et käibemaksukohustuslane on esitatud maksudeklaratsioonis märkinud enammakstud käibemaksuna või sisendkäibemaksuna summa, mis on

suurem kui talle tasumisele kuuluv summa, teeb maksutalituse juhataja või maksukontroll kindlaks tagastatava käibemaksu täpse summa ja määrab täiendava maksu, mis vastab 30%-le tegelikust suuremana näidatud maksust.

6. Lõige 5 on *mutatis mutandis* kohaldatav artikli 87 lõikes 1 sätestatud maksuvähenduse puhul."

10 Sama seaduse artikli 87 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui artikli 86 lõikes 2 sätestatud sisendkäibemaks on suurem kui maksustamisperioodil tasumisele kuuluv käibemaks, on maksukohustuslasel õigus see vahe järgmisel maksuperioodil tasumisele kuuluvast maksust maha arvata või saada selle vahe ulatuses tagasimakse oma pangakontole."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 17. augusti 2005. aasta otsusega leidis Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (Toruńi esimene maksutalitus) juhataja, et K-1 poolt deklaratsioonis märgitud sisendkäibemaks ületas mais 2005 müügilt makstud maksu ja määras nimetatud kuu eest täiendava maksu. Maksuhaldur seadis kahtluse alla 29. aprilli 2005. aasta Toruńis asuva hoone soetamise arvel märgitud käibemaksu mahaarvamise. Kõnealune hoone oli vana, mistõttu on selle omandamine käibemaksust vabastatud ja seega ei saanud vastav

müügiarve olla tasumisele kuuluva käibemaksu vähendamise ega enammakstud käibemaksu ja sisendkäibemaksu arvestamise aluseks. Kuna äriühing oli sisendkäibemaksuna märkinud summa, mis oli suurem kui tasumisele kuuluv summa, kohustati teda käibemaksuseaduse artikli 109 lõigete 5 ja 6 kohaselt tasuma täiendavat maksu.

12 K-1 esitas selle otsuse peale Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczyle (Bydgoszczi maksukoda) kaebuse. Oma kaebuses väitis K-1, et vaidlusaluse otsusega määratud täiendav maks ei ole kooskõlas kuuenda käibemaksudirektiivi artikliga 27. 9. novembri 2005. aasta otsusega jättis Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy kõrvale äriühingu argumendid ja kinnitas vaidlusalust otsust.

13 Seejärel kaebas K-1 kõnealuse otsuse peale edasi Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczyle (Bygodszczi vojevoodkonna halduskohus). 31. mai 2006. aasta otsuses leidis nimetatud kohus, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 33 lõige 1 ei välista täiendava maksu määramist vastavalt käibemaksuseaduses sätestatud põhimõtetele ja jättis K-1 kaebuse rahuldamata. Kohus leidis, et vaidlusalusel maksul puuduvad käibemaksu tunnused ja et see ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy ei nõustunud ka väitega, et täiendav maks kujutab endast erimeedet kuuenda käibemaksudirektiivi tähenduses. Samuti leidis nimetatud kohus, et puudub vajadus kõnealuse direktiivi artiklis 27 sätestatud menetluse algatamiseks.

14 K-1 esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse. Selle kaebuse põhjenduseks väidab K-1, et käibemaksuseaduse artikli 109 lõikes 5 sätestatud täiendava maksu

tasumise kohustus ei ole kooskõlas ühenduse õigusnormidega, eelkõige kuuenda käibemaksudirektiivi sätetega.

15 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas esimese [käibemaksu] direktiivi artikli 2 [esimene ja teine lõik] koostoimes kuuenda [käibemaksu] direktiivi artikliga 2, artikli 10 lõike 1 punktiga a ja lõikega 2 välistavad liikmesriigi võimaluse kohustada käibemaksukohustuslast tasuma täiendavat maksu [käibemaksuseaduse] artikli 109 lõigete 5 ja 6 tähenduses, kui tuvastatakse, et käibemaksukohustuslane on esitatud maksudeklaratsioonis märkinud enammakstud käibemaksuna või sisendkäibemaksuna summa, mis on suurem kui tasumisele kuuluv summa?

2. Kas „erimeetmed" kuuenda [käibemaksu] direktiivi artikli 27 lõike 1 tähenduses võivad nende olemust ja eesmärki silmas pidades seisneda võimaluses kehtestada käibemaksukohustuslasele täiendav maksukohustus, mis määratakse maksuhalduri otsusega juhul, kui on tuvastatud, et käibemaksukohustuslane on deklareerinud enammakstud käibemaksuna või sisendkäibemaksuna liiga suure summa?

3. Kas nõukogu kuuenda [käibemaksu] direktiivi artikliga 33 antud volitus sisaldab õigust kehtestada täiendav maksukohustus, mis on ette nähtud [käibemaksuseaduse] artikli 109 lõigetes 5 ja 6?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

16 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas esimese käibemaksudirektiivi artikli 2 esimeses ja teises lõigus ning kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 2 ja artikli 10 lõike 1 punktis a ja lõikes 2 määratletud ühise käibemaksusüsteemi alusel võivad liikmesriigid kohustada käibemaksukohustuslast tasuma sellist „täiendavat maksu", nagu on ette nähtud käibemaksuseaduse artikli 109 lõigetes 5 ja 6.

17 Euroopa Kohus on meenutanud, millised on käibemaksu peamised tunnused. Nimetatud tunnuseid on neli: maksu üldine kohaldamine tehingute suhtes, mille esemeks on kaubad või teenused; maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai; maksu sissenõudmine igas tootmis- ja turustusetapis, kaasa arvatud jaemüügietapis, olenemata eelnenud tehingute arvust; eelnevates etappides makstud summade maksukohustuslase poolt mahaarvamine tasumisele kuuluvast maksust selliselt, et maksu kohaldatakse konkreetses etapis üksnes selles etapis lisandunud väärtuse suhtes ja et lõplik maksukoormus lasub kindlasti tarbijal (vt 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona, EKL 2006, lk I-9373, punkt 28).

18 Põhikohtuasjas arutlusel olevate siseriiklike õigusnormidega kehtestatud „täiendav maks" ei vasta nimetatud tunnustele. Antud küsimuses piisab sellest, kui nentida, et

kõnealuse maksu tasumise kohustus ei tulene mitte tehingust, vaid veast maksudeklaratsioonis ja lisaks ei ole maksusumma proportsionaalne hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade eest sai.

19 Käesoleval juhul ei ole tegemist maksuga, vaid pigem halduskaristusega, mis määratakse juhul, kui on tuvastatud, et käibemaksukohustuslane on esitatud maksudeklaratsioonis märkinud enammakstud käibemaksuna või sisendkäibemaksuna summa, mis on suurem kui talle tasumisele kuuluv summa.

20 Ühise käibemaksusüsteemi põhimõttega ei ole vastuolus see, kui liikmesriigid võtavad tasumisele kuuluva käibemaksu deklareerimisel toime pandud rikkumise korral karistusmeetmeid. Vastupidi, kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 22 lõikes 8 on sätestatud, et liikmesriigid võivad kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks maksu nõuetekohaseks kohaldamiseks ja kogumiseks.

21 Neil asjaoludel tuleb esimesele küsimusele vastata, et esimese käibemaksudirektiivi artikli 2 esimeses ja teises lõigus ning kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 2 ja artikli 10 lõike 1 punktis a ning lõikes 2 määratletud ühise käibemaksusüsteemiga ei ole vastuolus see, kui liikmesriik näeb oma õigusaktis ette käibemaksukohustuslase suhtes kohaldatava sellise halduskaristuse nagu käibemaksuseaduse artikli 109 lõigetes 5 ja 6 sätestatud „täiendav maks”.

Teine küsimus

22 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksuseaduse artikli 109 lõigete 5 ja 6 sätteid võib pidada „erimeetmeteks erandite tegemiseks" eesmärgiga ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõike 1 tähenduses.

23 Siinkohal piisab sellest, kui mainida, et käibemaksuseaduse artikli 109 lõigetes 5 ja 6 sätestatud halduskaristust, mis määratakse juhul, kui on tuvastatud, et käibemaksukohustuslane on esitatud maksudeklaratsioonis märkinud enammakstud käibemaksuna või sisendkäibemaksuna summa, mis on suurem kui talle tasumisele kuuluv summa, ei saa olla erimeede erandite tegemiseks kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõike 1 tähenduses, vaid see on, nagu eespool öeldud, kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 22 lõikes 8 sätestatud meede.

24 Seega ei saa käibemaksuseaduse artikli 109 lõiked 5 ja 6 kuuluda nimetatud artikli 27 lõike 1 kohaldamisalasse.

25 Neil asjaoludel tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksuseaduse artikli 109 lõigete 5 ja 6 sätted ei ole „erimeetmed erandite tegemiseks" eesmärgiga ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõike 1 tähenduses.

Kolmas küsimus

26 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 33 takistab käibemaksuseaduse artikli 109 lõigete 5 ja 6 sätete kehtivuse säilitamist.

27 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 33 lubab liikmesriigil säilitada või kehtestada kaupade tarnimisele, teenuste osutamisele või importimisele makse, tollimakse ja lõive üksnes siis, kui need ei ole käsitatavad käibemaksuna (vt eespool viidatud otsus kohtuasjas Banca popolare di Cremona, punkt 24).

28 Siiski ei ole vaja analüüsida, kas põhikohtuasjas arutlusel olevad õigusnormid näevad ette makse, tollimakse või lõive, mis on käsitatavad käibemaksuna kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 33 tähenduses. Nagu ilmneb esimesele eelotsuse küsimusele antud vastusest, ei näe nimetatud sätted ette makse, tollimakse ega lõive, vaid halduskaristuse, mis määratakse juhul, kui on tuvastatud, et käibemaksukohustuslane on esitatud maksudeklaratsioonis märkinud enammakstud käibemaksuna või sisendkäibemaksuna summa, mis on suurem kui talle tasumisele kuuluv summa.

29 Neil asjaoludel tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 33 ei takista käibemaksuseaduse artikli 109 lõigete 5 ja 6 sätete kehtivuse säilitamist.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. **Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta artikli 2 esimeses ja teises lõigus ning nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ, artiklis 2 ja artikli 10 lõike 1 punktis a ja lõikes 2 määratletud ühise käibemaksusüsteemiga ei ole vastuolus see, kui liikmesriik näeb oma õigusaktis ette käibemaksukohustuslase suhtes kohaldatava sellise halduskaristuse nagu 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksu seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług) artikli 109 lõigetes 5 ja 6 sätestatud „täiendav maks".**

2. **11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksu seaduse artikli 109 lõigete 5 ja 6 sätted ei ole „erimeetmed erandite tegemiseks" eesmärgiga ära hoida**

teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist muudetud kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388 artikli 27 lõike 1 tähenduses.

3. Muudetud kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388 artikkel 33 ei takista 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksu seaduse artikli 109 lõigete 5 ja 6 sätete kehtivuse säilitamist.

Allkirjad