

EUROOPA KOHTU OTSUS

10. juuli 1984*

Kohtuasjas 42/83,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel esitatud Østre Landsreti eelotsusetaotlus, millega soovitakse nimetatud kohtus pooleliolevas menetluses järgmiste poolte vahel:

Dansk Denkavit ApS

ja

Ministeriet for skatter og afgifter (Taani rahandusministeerium),

eelotsust 17. mai 1977. aasta kuuenda nõukogu direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta) ja EMÜ asutamislepingu artikli 95 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS,

koosseisus: president A. J. Mackenzie Stuart, kodade esimehed T. Koopmans, K. Bahlmann ja Y. Galmot, kohtunikud P. Pescatore, A. O'Keefe, G. Bosco, O. Due ja C. Kakouris,

kohtujurist: G. F. Mancini,

kohtusekretär: vanemametnik H. A. Rühl,

on teinud järgmise

otsuse

[...]

Põhjendused

* Kohtumenetluse keel: taani.

1 Oma 2. märtsi 1983. aasta korraldusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. märtsil 1983, saatis Østre Landsret EMÜ asutamislepingu artikli 177 kohaselt Euroopa Kohtule eelotsuse saamiseks mitu küsimust EMÜ asutamislepingu artikli 95 ja 17. mai 1977. aasta kuuenda nõukogu direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta, EÜT L 145, lk 1, edaspidi „kuues direktiiv”) tõlgendamise kohta, et teha kindlaks, kas Taani käibemaksualased õigusaktid on nimetatud sätetega kooskõlas.

2 Küsimused tekkisid kohtuvaidluses, milles kostja on Taani rahandusministeerium ja hageja Dansk Denkvit ApS, kes on registreeritud importijana ning tasub seetõttu käibemaksu kutselistele importijatele kohaldatavate siseriiklike õigusaktide kohaselt.

3 Siseriikliku kohtu korraldusest nähtub, et Taani käibemaksuseaduse (mille konsolideeritud tekst avaldati 1. juulil 1982 numbril 369 all) artikli 29 kohaselt tuleb kaupadelt nende importimise ajal tasuda impordikäibemaks; see arvutatakse Taani tolliseaduse 8. peatükis (artiklid 69–95) sätestatud eeskirjade alusel. Nimetatud seaduse (mille konsolideeritud tekst avaldati 15. detsembril 1982 numbril 659 all) artiklis 85 sätestatakse, et sama seaduse artikli 82 kohaselt registreeritud kaubasaajate poolt kaubanduslikul eesmärgil imporditavate kaupade puhul on tarbimismaksude arvestusperioodiks üks kuu. Arvestusperioodil tollivormistuse läbinud kaupadelt tuleb tollile tasuda tarbimismaks hiljemalt arvestusperioodile järgneva kuu lõpuks.

4 Siseriiklike tehingute puhul peavad käibemaksukohustuslastest ettevõtjad vastavalt käibemaksuseaduse artikli 20 lõikele 1 teavitama ametivõime tasutud ja võetud sisend- ja väljundkäibemaksu summadest iga maksustamisperioodi kohta, mille pikkuseks on artikli 20 lõike 2 kohaselt üldjuhul üks kvartal. Sama seaduse artikliga 22 nähakse ette, et maksustamisperioodi sisendkäibemaksu ja väljundkäibemaksu vahe (netomaksukohustuse) maksekohustus tekib üks kuu pärast maksustamisperioodi lõppu ning see tuleb tasuda hiljemalt 20 päeva jooksul pärast seda.

5 Siseriikliku kohtu korraldusest nähtub, et eespool nimetatud sätete kohaselt kehtib ettevõtjatele siseriikliku käibemaksu puhul keskmiselt kahe ja poole kuu pikkune maksetähtaeg, pluss 20 päeva, alates kodumaal müüdud kaupade tarnimisest või arve tasumisest; impordikäibemaksu puhul on keskmine maksetähtaeg poolteist kuud alates imporditud kaupade tollivormistusest.

6 Seda erinevust silmas pidades taotles Dansk Denkvit põhikohtuasja kostjalt luba tasuda impordikäibemaksu samade arvestusperioodide ja maksetähtaegade alusel, mida kohaldatakse siseriiklikku käibemaksu tasuvatele isikutele. Taotlus lükati 27. juuli 1981. aasta otsusega tagasi põhjusel, et Taani siseriiklikud õigusaktid ei võimalda teistsugust kohtlemist, misjärel kostja esitas hagi siseriiklikku kohtusse.

7 Kõnealuses kohtumenetluses väitis Dansk Denkvit, et Taani õigusaktid on vastuolus ühenduse õigusega, kuna siseriikliku käibemaksu ja impordikäibemaksu jaoks ette nähtud erinevad arvestusperioodid ja maksetähtajad on vastuolus kuuenda direktiiviga, mille sätteid ei saa tõlgendada selliselt, nagu need nõuaksid või lubaksid nimetatud perioodide ja tähtaegade osas erinevusi.

8 Lisaks väitis Dansk Denkvit, et kui selline erinevus oleks direktiivi sätetega lubatud, tuleks need sätted lugeda kehtetuks EMÜ asutamislepingu artikli 95 rikkumise tõttu, kuna nimetatud perioodide ja tähtaegade erinevuse korral pannakse kaupadele nende maksudega tegelikult erinev maksukoormus, kui pidada silmas intressidega seotud majanduslikke mõjusid.

9 Taani ametiasutus väitis siseriiklikus kohtus, et kehtivad siseriiklikud õigusaktid on direktiivi ja asutamislepingu artikliga 95 kooskõlas. Ta väitis, et direktiiviga ette nähtud maksud on erinevat laadi ja neid võetakse maksustatavatelt kaupadelt erineval turustusetapil, mistõttu siseriikliku käibemaksu ja impordikäibemaksu puhul võib kohaldada erinevaid perioode ja tähtaegu.

10 Et lahendada nende erinevate ühenduse õiguse tõlgenduste vaheline vastuolu, esitas Østre Landsret Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

„1. Kas 17. mai 1977. aasta kuuendat nõukogu direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta) ja eriti selle artikleid 10, 22 ja 23 tuleb tõlgendada selliselt, et direktiiviga keelatakse liikmesriigil kehtestada teisest liikmesriigist imporditavate kaupade käibemaksu osas selliseid arvestusperioode ja maksetähtaegu, mis on küll kooskõlas direktiivi artikli 22 lõikes 4 sätestatud tähtaegadega, kuid toovad kaasa olukorra, kus registreeritud importijad peavad nimetatud maksu tasuma maksuasutustele lühema tähtaja jooksul, kui on samas liikmesriigis registreeritud ettevõtjatele, kaasa arvatud importijatele, üldjuhul ette nähtud üldise käibemaksu (netomaksukohustus) tasumiseks maksuasutustele?

2. Millist tähtsust omab 1. küsimuse lahendamisel asjaolu, et kõnealuse liikmesriigi sätted impordikäibemaksu arvestusperioodide ja maksmise kohta tulenevad üldjuhul importijatele antavast keskmisest maksetähtajast, mille mõistlikuks vasteks kõnealuses liikmesriigis valmistatud toodete puhul on see maksetähtaeg, mida tarnijad võimaldavad samal kaubandus- ja tööstusetapil ostjatele ostuhinna ja sellele lisatud käibemaksu tasumiseks?

3. Kas EMÜ asutamislepingu artiklit 95 tuleb tõlgendada selliselt, et see keelab liikmesriigil kehtestada impordikäibemaksu osas selliseid arvestusperioode ja maksetähtaegu, nagu on kirjeldatud 1. ja 2. küsimuses?

4. Kui 3. küsimuse vastus on jaatav, siis kas Taani kohtus poolelioleva asja lahendamisel tuleb 17. mai 1977. aasta kuues nõukogu direktiiv 77/388/EMÜ jätta kohaldamata, ja kui, siis millises ulatuses?”

Ühine käibemaksusüsteem

11 Esitatud küsimustele vastamiseks tuleb põgusalt üle vaadata ühise käibemaksusüsteemiga ette nähtud käibemaksu omadused, kuivõrd need on antud juhtumi puhul olulised.

12 Kõnealune ühine süsteem loodi asutamislepingu artiklite 99 ja 100 alusel kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamist käsitleva 11. aprilli 1967. aasta esimese nõukogu direktiiviga (EÜT 1967, lk 1301). Seda täiendati samal kuupäeval antud teise nõukogu direktiiviga 67/228/EMÜ, mis asendati hiljem kuuenda direktiiviga.

13 Esimese direktiivi artikli 2 kohaselt on ühise süsteemi põhimõtteks kohaldada kaupade ja teenuste suhtes enne jaemüügi etappi ja jaemüügi etapil 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 aga käibemaksu alles pärast selle käibemaksusumma mahaarvamist, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 kohaselt on kõnealuse mahaarvamiste süsteemi raames maksukohustuslastel lubatud makstavast käibemaksust maha arvata kaupadelt juba makstud sisendkäibemaks.

14 Kuuenda direktiivi artikkel 2 toimib selles üldises raamistikus, mille kohaselt käibemaksuga maksustatakse ühelt poolt „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb” (lõige 1) ja „kauba import” (lõige 2). Artiklis 5 määratletakse, et „kaubatarne” on „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”, samas kui artiklis 7 määratletakse, et „kauba import” on „kauba toomine riigi ... territooriumile”.

15 Kuuenda direktiiviga ühtlustatakse ka „maksustatava teokoosseisu” ja „maksu sissenõutavuse” mõisted; siseriikliku käibemaksu puhul tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks „pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist” (artikli 10 lõige 2); imporditud kaupade puhul aga tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks „ajal, mil kaup tuuakse asjaomase riigi ... territooriumile” (artikli 10 lõige 3).

16 Maksukohustuslase kohustused seoses maksustamisperioodide, arvestusperioodide ja maksetähtaegadega sätestatakse kuuenda direktiivi artikli 22 lõigetes 4 ja 5 siseriikliku käibemaksu osas järgmiselt:

„4. Maksukohustuslane esitab deklaratsiooni tähtajaks, mille määravad liikmesriigid. Nimetatud tähtaeg ei tohi ületada kaht kuud alates iga maksustamisperioodi lõppemisest. Maksustamisperioodiks võivad liikmesriigid määrata ühe kuu, kaks kuud või kvartali. Liikmesriigid võivad siiski määrata ka teistsuguseid perioode pikkusega kuni üks aasta. [...]

5. Maksukohustuslane tasub käibemaksu netosumma deklaratsiooni esitamisel. Liikmesriigid võivad summa tasumiseks kehtestada siiski muu tähtpäeva või nõuda vahemakset.”

17 Impordikäibemaksuga seoses sätestatakse kuuenda direktiivi artiklis 23 järgmist:

„Imporditud kauba puhul kehtestavad liikmesriigid deklareerimise ja tasumise üksikasjalikud eeskirjad.

Eelkõige võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu, mida peavad kauba importimisel tasuma maksukohustuslased või maksu tasumise eest vastutavad isikud või nimetatud kahte liiki isikute teatavad kategooriad, ei pea maksma kauba importimisel, tingimusel, et selline maks märgitakse artikli 22 lõike 4 kohaselt esitatavasse deklaratsiooni.”

Esimene küsimus

18 Oma esimese küsimusega soovib Østre Landsret sisuliselt teada saada, kas kuuenda direktiivi sätetega kehtestatud raamistik võimaldab siseriiklike õigusaktidega teha vahet siseriiklikul käibemaksul ja impordikäibemaksul, nähes ette erinevad maksukohustuse aluseks olevad arvestusperioodid ja erinevad maksu tasumise tähtajad.

19 Nagu nimetatud direktiivi artikli 22 lõigetest 4 ja 5 selgelt nähtub, on impordikäibemaksu ja siseriikliku käibemaksu jaoks ette nähtud erinevad raamistikud, mille piires liikmesriigid võivad teostada oma seadusandlikke volitusi, et määrata kindlaks maksukohustuse tekke ja maksu tasumise aeg. Seepärast ei saa kummastki nimetatud sättest ega kuuenda direktiivi muudest sätetest järeldada, et direktiiv nõuaks samade või siis erinevate perioodide ja tähtaegade kehtestamist siseriiklike õigusaktidega; vastupidi, direktiiviga jäetakse liikmesriikidele vabadus direktiiviga ette nähtud piires ise välja töötada kõnealuste perioodide ja tähtaegadega seotud üksikasjalik kord.

20 Sellest tuleneb, et direktiivi sätted ei keela liikmesriigil kehtestamast impordikäibemaksu suhtes teistsuguseid arvestusperioode ja maksetähtaegu, kui need, mida siseriikliku süsteemi raames kohaldatakse netomaksukohustusele.

Teine küsimus

21 Esimese küsimuse vastust silmas pidades ei ole Østre Landsreti esitatud teisele küsimusele vaja vastata.

Kolmas küsimus

22 Selle küsimusega soovib siseriiklik kohus teada, kas kuuenda direktiivi sätetest olenemata keelab EMÜ asutamislepingu artikkel 95 erinevate arvestusperioodide ja maksetähtaegade kehtestamise.

23 Põhikohtuasja hageja leiab, et erinev kohtlemine on vastuolus asutamislepingu artikliga 95, kuna kõnealuste perioodide ja tähtaegade erinevus soosib kodumaiseid tooteid, eelkõige seepärast, et siseriikliku süsteemi raames on müüjate maksetähtajad pikemad ja seega saavad need müüjad nimetatud tähtaja jooksul kasutada maksusumma ulatuses vabu vahendeid, mis annab neile intressielise ja võimaldab alandada oma toodete müügihindu.

24 Lisaks leiab põhikohtuasja hageja, et kodumaiseid tooteid soosib ka asjaolu, et käibemaksu aluspõhimõttest tulenevalt ei maksustata kodumaist toodet tegelikult kuni hetkeni, mil see lõpuks tarbijale müüakse, kuna käibemaks, mida järjestikused müüjad on maksuhaldurile tasunud, tasaarvestatakse kohe selle maksukohustuslase poolse mahaarvamise, kes temalt toote ostab, samas kui impordikäibemaks tuleb tasuda keskmiselt 45 päeva jooksul, kuigi mahaarvamine toimub alles hetkel, mil importija deklareerib oma netomaksukohustuse, milleks tal on aega keskmiselt 95 päeva. Sellest järeldub, et imporditud kaubalt tuleb keskmiselt 50 päeva jooksul tasuda impordikäibemaksuga seotud intressi, samas, kui kodumaisel tootel selline koormis puudub.

25 Taani valitsus väidab, et asutamislepingu artikli 95 täitmise otsustavaks kriteeriumiks on kummagi maksu tegelik mõju kodumaistele ja imporditud toodetele, mis on asjaomaste tehingute seisukohalt võrreldavas olukorras. Siseriikliku ja impordikäibemaksuga maksustatavate toodete osas ei ole aga tegemist sellise olukorraga, kuna impordikäibemaksul, mis on ühenduse õiguse praegusel arenguetapil vajalik kompensatsioonimaks, puudub siseriiklikus süsteemis vaste, pidades eelkõige silmas, et käibemaksu on kohustatud maksuhaldurile tasuma ostja ning maksu arvutatakse kaupade kogu müügiäärtuselt. Taani valitsuse väitel on impordikäibemaksu näol tegemist erijuhtumiga, kuna see on küll osa riigi siseriiklikust maksusüsteemist, kuid siseriikliku süsteemi raames tehtavate turutehingute seas puudub sellega võrreldav olukord, kuna impordikäibemaks on seotud üle piiri toomisega.

26 Komisjon on seisukohal, et asutamislepingu artiklit 95 ei saa käesoleval juhul kohaldada, kuna impordikäibemaksu ja siseriikliku käibemaksu ei rakendata samal müügi etapil, pidades silmas, et siseriiklikus süsteemis on tegemist müügitehingutega, impordi puhul aga ostutehingutega; lisaks on neil kahele maksul mitmeid majanduslikke erinevusi; seepärast oleks artikli 95 nõuetekohase kohaldamise tagamise kontekstis ohtlik või isegi võimatu neid kahte olukorda võrrelda.

27 Esiteks tuleb märkida, et kuigi kuuenda direktiiviga nähakse ette siseriiklike maksuseaduste osaline ühtlustamine, ei välista see asutamislepingu artikli 95 kohaldamist.

28 Tuleb lisada, et asutamislepinguga ette nähtud süsteemi raames on artikli 95 sätete eesmärk – koostoimes tollimaksude ja samaväärse toimega maksude kaotamist käsitlevate sätetega – tagada ühenduses kaupade vaba liikumine harilikel konkurentsitingimustel, kõrvaldades kõik takistused, mis võivad tuleneda diskrimineerivate siseriiklike maksude kohaldamisest teistest liikmesriikidest pärit toodetele.

29 Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, et asutamislepingu artikli 95 kohaldamine põhineb sisuliselt imporditud kaupadelt võetavate siseriiklike maksude ja sarnastelt kodumaistelt toodetelt otseselt või kaudselt võetavate maksude võrdlusel ning õige kohaldamise tagamiseks tuleb nende kaupade maksukoormust hinnates võtta igal tootmis- või müügi etapil arvesse maksu määra, arvestusalust ja maksu kogumise üksikasjalikke eeskirju.

30 Seepärast on võimalik, et impordile ja siseriiklikele tehingutele siseriiklike õigusaktidega ette nähtud erinevad perioodid ja tähtajad võivad teataval juhtudel olla vastuolus

asutamislepingu artikliga 95, nagu Euroopa Kohus leidis oma 27. veebruari 1980. aasta otsuses kohtuasjas 55/79 *komisjon v Iirimaa* (1980) EKL 481.

31 Siseriiklike tehingute osas sätestatakse kuuenda direktiivi artikli 22 lõikes 4, et kehtestada tuleb niinimetatud „maksustamisperioodid”, millest lähtudes tehakse kindlaks maksukohustuslase maksukohustuse summa, võttes arvesse neid sageli arvukaid tehingud, mida on kõnealuse perioodi jooksul käibemaksusüsteemi raames tehtud. Pärast iga perioodi lõppu on maksukohustuslastel täiendav tähtaeg deklaratsiooni esitamiseks ja tähtaeg tegeliku makse sooritamiseks. Neid maksustamisperioode ei saa aga kokku liita maksu kogumise või maksmise tähtaegadeks, vaid need on üksnes iga maksukohustuslase maksukohustuse väljaarvutamiseks kasutatavad arvestusperioodid.

32 Neil asjaoludel on imporditud kaubad maksustamisperioodi seisukohalt olukorras, mida ei saa võrrelda siseriikliku süsteemi alla kuuluvate kaupadega, kuna neid maksustatakse üksnes netoväärtuse alusel ja importimise hetkel.

33 Sellest tulenevalt leiab Euroopa Kohus, et ühenduse õiguse praegust seisundit silmas pidades ei ole neid maksustamisperioode vaja impordi ja siseriiklike tehingute suhtes kohaldatavate makse- ja kogumistähtaegade võrdlemisel arvesse võtta.

34 Esitatud küsimusele tuleb seega vastata, et impordi ja kodumaiste tehingute maksustamiseks siseriiklike õigusaktidega ette nähtud erinevad perioodid ja tähtajad võivad teatavatel juhtudel olla vastuolus asutamislepingu artikliga 95. Ühenduse õiguse praegust seisundit silmas pidades ei ole aga vaja maksetähtaegade võrdlemisel arvesse võtta neid maksustamisperioode, mille alusel arvutatakse siseriikliku süsteemi raames välja iga maksukohustuslase maksukohustus. Seega ei sisalda siseriikliku kohtu kirjeldatuga sarnased õigusaktid ühtki sätet, mida võiks käsitada diskrimineerimisena asutamislepingu artikli 95 tähenduses.

Neljas küsimus

35 Kolmanda küsimuse vastust silmas pidades ei ole Østre Landsreti esitatud neljandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

36 Euroopa Kohtule märkusi esitanud Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes,

EUROOPA KOHUS,

vastates küsimustele, mille Østre Landsret talle oma 2. märtsi 1983. aasta korraldusega esitas, otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta ei keela liikmesriigil kehtestamast impordikäibemaksu suhtes teistsuguseid arvestusperioode ja maksetähtaegu kui need, mida kohaldatakse siseriikliku süsteemi raames netomaksukohustusele.

2. Impordi ja kodumaiste tehingute maksustamiseks siseriiklike õigusaktidega ette nähtud erinevad perioodid ja tähtajad võivad teataval juhtudel olla vastuolus asutamislepingu artikliga 95. Ühenduse õiguse praegust seisundit silmas pidades ei ole aga vaja maksetähtaegade võrdlemisel arvesse võtta neid maksustamisperioode, mille alusel arvutatakse siseriikliku süsteemi raames välja iga maksukohustulase maksukohustus. Seega ei sisalda siseriikliku kohtu kirjeldatuga sarnased õigusaktid ühtki sätet, mida võiks käsitada diskrimineerimisena asutamislepingu artikli 95 tähenduses.

Mackenzie Stuart

Koopmans

Bahlmann

Galmot

Pescatore

O'Keefe

Bosco

Due

Kakouris

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 10. juulil 1984 Luxembourgis.

Kohtuametnik

President

D. Louterman

A. J. Mackenzie Stuart