

Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

21. juuni 2012(*)

Kaheksas käibemaksudirektiiv – Käibemaksu tagastamine välismaal asuvatele maksukohustuslastele – Tagastamistaotluse esitamise tähtaeg – Aegumistähtaeg

Kohtuasjas C-294/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia) 3. märtsi 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. juunil 2011, menetluses

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

versus

Elsacom NV,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja esimees M. Safjan, kohtunikud M. Ilešič ja M. Berger (ettekandja),

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Elsacom NV, esindaja: *avvocato* S. Petrecca,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Paraskevopoulou ja Z. Chatzipavlou,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ning K. Szíjjártó ja Z. Tóth,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja D. Recchia,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu

tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79, edaspidi „kaheksas käibemaksudirektiiv”) artikli 7 lõike 1 esimest lõiku.

2 Taotlus on esitatud Ministero dell’Economia e delle Finanze ja l’Agenzia delle Entrate (edaspidi koos „maksuhaldur”) ja Madalmaades asuva äriühingu Elsacom NV (edaspidi „Elsacom”) vahelises kohtuvaidluses seoses viimase poolt Itaalias 1999. aastal tasutud käibemaksu tagastamisega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT L 44, lk 23) tunnistas kehtetuks ja asendas kaheksanda käibemaksudirektiivi. Direktiivi 2008/9 artikli 28 lõige 2 täpsustab siiski, et kaheksanda käibemaksudirektiivi sätteid kohaldatakse enne 1. jaanuari 2010 esitatud tagastamisaotlustele, mida käsitletakse põhikohtuasjas.

4 Kaheksanda direktiivi põhjenduses 3 on öeldud:

„[...] tuleks kõrvaldada praegu liikmesriikides kehtivate kordade lahknevused, mis mõningatel juhtudel põhjustavad kaubandushäireid ja konkurentsimoonusi”.

5 Selle direktiivi artikkel 2 sätestab:

„Iga liikmesriik tagastab väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasele, kes ei ole registreeritud teise liikmesriigi territooriumil, vastavalt allpool toodud sätetele käibemaksu, mis on võetud tema poolt kõnealuse riigi territooriumil osutatud teenustelt või tarnitud vallasvaralt või kauba impordilt selle riigi territooriumile, kui kõnealuseid kaupu või teenuseid kasutatakse direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks ja artikli 1 punktis b nimetatud teenuste osutamiseks.”

6 Nimetatud direktiivi artikli 3 punkt a sätestab:

„Tagastamiseks peab artiklis 2 nimetatud maksukohustuslane, kes ei tarni kaupu ega osuta teenuseid, mida võiks käsitada riigi territooriumil tarnitute või osutatutena:

a) esitama [...] pädevale asutusele taotluse [...]”.

7 Kaheksanda käibemaksudirektiivi artikli 7 lõike 1 esimese lõigu viimane lause sätestab:

„Taotlused esitatakse [...] pädevale asutusele kuue kuu jooksul alates selle kalendriaasta lõpust, mil maks sissenõutavaks muutus.”

8 Selle direktiivi C lisa punkt B on sõnastatud järgmiselt:

„Taotlus [...] esitatakse hiljemalt taotlusega hõlmatud aastale järgneva aasta 30. juuniks [...]”

9 Direktiivi 2008/9 artikli 15 lõige 1 sätestab:

„Tagastamisaotlus esitatakse [...] hiljemalt tagastamisperioodile järgneva kalendriaasta 30. septembriks. [...]”

10 Nõukogu 14. oktoobri 2010. aasta direktiivi 2010/66/EL, millega muudetakse nõukogu

direktiivi 2008/9 (ELT L 275, lk 1), artikkel 1 sätestab:

„Direktiivi 2008/9/EÜ artikli 15 lõikele 1 lisatakse järgmine lõik:

Tagastamistaotlused, mis on seotud 2009. aasta tagastamisperioodidega, esitatakse asukohaliikmesriigile hiljemalt 31. märtsiks 2011.”

Itaalia õigus

11 Vabariigi presidendi 30. detsembri 1981. aasta dekreeedi nr 793 (*Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana* nr 358, 31.12.1981), mis võeti vastu eeskätt selleks, et kohandada käibemaksukorda Euroopa Liidu õigusega, artikliga 16 lisati Vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreeti nr 633 käibemaksu kehtestamise ja reguleerimise kohta (Decreto del presidente della Repubblica n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) (*GURI* nr 292 regulaarne lisa, 11.11.1972, edaspidi „DPR nr 633/72”), artikkel 38b, mis teeb rahandusministrile ülesandeks kehtestada riigivaraministri kooskõlastusel dekreediga tagastamistaotlustele kohaldatava korra ja tähtjad.

12 Rahandusministri 20. mai 1982. aasta dekreet nr 2672 DPR nr 633/72 artikli 38b sätete rakendamise kohta, mida on järgnevalt muudetud mitteresidendist maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise korra osas (Decreto del Ministero delle Finanze nr 2672, norme di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 38 ter del [DPR nr 633/72], e successive modificazioni, concernente le modalità di esecuzione dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto a soggetti non residenti), (*GURI* nr 146, 29.5.1982) näeb artikli 1 teises lõigus ette, et käibemaksu tagastamine toimub „huvitatud isiku taotlusel, mis esitatakse hiljemalt asjaomasele kalendriaastale järgneva aasta 30. juunil”.

Põhikohtuasja faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimus

13 Maksuhaldur keeldus tagastamast käibemaksu, mida Elsacom maksis alltöövõtjatelt saadud arvete alusel Itaalias 1992. aastal. Vastav tagastamistaotlus esitati 27. juulil 2000. Maksuhaldur põhjendas oma otsust sellega, et taotlus esitati hilinemisega, kuna see oleks rahandusministri 20. mai 1982. aasta dekreeedi nr 2672 artikli 1 teise lõigu kohaselt tulnud esitada hiljemalt 30. juunil 2000.

14 Commissione tributaria provinciale di Roma rahuldab Elsacom poolt maksuhalduri otsuse peale esitatud kaebuse, leides, et kaheksanda käibemaksudirektiivi artikli 7 lõike 1 esimese lõigu viimases lauses sätestatud kuuekuuline tähtaeg, mis hakkab kulgema alates selle kalendriaasta lõpust, mil maks sissenõutavaks muutus, on pelgalt korralduslik ega ole seetõttu aegumistähtaeg.

15 Maksuhaldur esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Commissione tributaria del Laziole, kes jättis Commissione tributaria provinciale di Roma otsuse jõusse.

16 Maksuhaldur esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, väites, et kõnealune tähtaeg on siiski aegumistähtaeg.

17 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks kaheksanda [käibemaksu]direktiivi artikli 7 lõike 1 esimese lõigu viimases lauses ette nähtud kuuekuuline tähtaeg, mis algab selle kalendriaasta lõpust, mil maks sissenõutavaks muutus, on aegumistähtaeg, st kas selle möödumisel lõpeb õigus maksu tagastamisele?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

Vastuvõetavus

18 Esiteks tuleb analüüsida Elsacomi vastuväidet, mille kohaselt on eelotsuse küsimus vastuvõetamatu, kuna õigusnormid, mille tõlgendamine ja kohaldamine on vajalik põhikohtuasja lahendamiseks, ei ole Euroopa Liidu õiguse normid, vaid siseriiklikud õigusnormid.

19 Selles küsimuses tuleb esiteks meenutada, et kuigi Euroopa Kohus ei ole eelotsusemenetluses pädev tõlgendama siseriiklikke õigusnorme, on tal õigus anda siseriiklikule kohtule liidu õiguse tõlgendamise kõik juhtnöörid, mis võimaldavad siseriiklikul kohtul tema menetluses oleva kohtuasja lahendamiseks seda vastavust hinnata (vt selle kohta 25. veebruari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-172/08: Pontina Ambiente, EKL 2010, lk I-1175, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 Teiseks saab üksnes siseriiklik kohus, kellele kaebus on esitatud ja kes peab vastutama tehtava otsuse eest, hinnata kohtuasja eripärast lähtuvalt nii seda, kas tal on otsuse tegemiseks vaja eelotsust, kui ka Euroopa Kohtule esitatud küsimuste asjassepuutuvust. Seega, kui esitatud küsimused puudutavad liidu õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus põhimõtteliselt kohustatud otsuse tegema (vt 16. veebruari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-118/11: Eon Aset Menidjmont, punkt 76 ja seal viidatud kohtupraktika). Niisiis tuleb liikmesriigi kohtu esitatud küsimuste puhul lähtuda eeldusest, et need on asjakohased (vt selle kohta 12. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-45/09: Rosenblatt, EKL 2010, lk I-9391, punkt 33).

21 Eeldusest, mille kohaselt liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimused on asjakohased, võib kõrvale kalduda üksnes erandjuhul, kui on ilmne, et neis küsimustes osutatud liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja esemega (vt 17. veebruari 2011. aasta otsus kohtuasjas C-283/09: Wery?ski, EKL 2011, lk I-601, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Ent eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt käesolevas asjas esitatud küsimus käsitleb liidu õiguse, täpsemalt kaheksanda käibemaksudirektiivi artikli 7 lõike 1 esimese lõigu tõlgendamist ja antud juhul ei ole ilmne, et selle sätte taotletud tõlgendusel puudub seos põhikohtuasja esemega. Järelikult on see küsimus vastuvõetav.

Sisulised küsimused

23 Mis puudutab sisulisi küsimusi, siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kaheksanda käibemaksudirektiivi artikli 7 lõike 7 esimese lõigu viimases lauses kehtestatud tähtaeg käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks on aegumistähtaeg.

24 Selles küsimuses tuleb esiteks märkida, et juba selle sätte sõnastusest tuleneb, et nimetatud sättes kehtestatud tähtaeg on aegumistähtaeg.

25 Kuigi nimetatud sätte erinevad keeleversioonid – nagu eelkõige hispaaniakeelne („dentro”), itaaliakeelne („entro”) ja ingliskeelne („within”) – võivad tõepoolest tekitada kahtlusi selle tähtaja olemuse kohta, tuleneb neist samadest kaheksanda käibemaksudirektiivi C lisa punkti B keeleversioonidest selgelt, et kõnealune tähtaeg ei ole pelgalt korralduslik.

26 Seda tõlgendust toetavad muud kaheksanda käibemaksudirektiivi artikli 7 lõike 1 esimese lõigu viimase lause keeleversioonid. Nii näiteks näeb selle artikli prantsuskeelne versioon sõnaselgelt ette, et tagastamistaotlus tuleb esitada „hiljemalt” kuue kuu jooksul alates selle kalendriaasta lõpust, mil maks sissenõutavaks muutus. Selline täpsustus viitab selgelt, et pärast nimetatud kuupäeva esitatud taotlus ei ole kehtiv (vt selle kohta 29. juuli 2010. aasta otsus

kohtuasjas C-54/09 P: Kreeka vs. komisjon, EKL 2010, lk I-7537, punkt 46). Sama kehtib ka direktiivi saksakeelse („spätestens”) ja hollandikeelse („uiterlijk”) versiooni kohta. Ka direktiivi C lisa punkt B, vähemalt selle saksakeelne, prantsuskeelne ja hollandikeelne versioon sisaldab analoogilist viidet, mis seda tõlgendust kinnitab.

27 Selles küsimuses tuleb rõhutada, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale tuleb liidu akti erinevaid keeleversioone tõlgendada ühetaoliselt, ning seega juhul, kui keeleversioonid üksteisest erinevad, peab kõnealust sätet tõlgendama vastavalt selle normistiku üldisele ülesehitusele ja eesmärgile, mille osa see säte on (vt eelkõige 29. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-340/08: M jt, EKL 2010, lk I-3913, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Lisaks, mis puudutab kõnesoleva direktiivi eesmärki, siis tuleb meenutada, et põhjenduse 3 kohaselt on kaheksanda käibemaksudirektiivi eesmärk „kõrvaldada [...] liikmesriikides kehtivate kordade lahknevused, mis mõningatel juhtudel põhjustavad kaubandushäireid ja konkurentsimoonusi”.

29 Ka läheks võimalus kasutada enammakstud käibemaksu tagastamise õigust piiramatult aja jooksul vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (vt 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-472/08: Alstom Power Hydro, EKL 2010, lk I-623, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Ent kaheksanda direktiivi artikli 2 alusel, koosmõjus artikliga 3, esitatud käibemaksu tagastamise taotluse esitamisele korraldusliku tähtaja, st sellise tähtaja, mille järgimata jätmisega ei kaasne aegumist, kehtestamine oleks vastuolus kas kaheksanda direktiiviga taotletud ühtlustamise eesmärgiga või olukorrast olenevalt eelmises punktis viidatud kohtupraktikaga.

31 Nimelt, kui esiteks kaheksanda käibemaksudirektiivi artikli 7 lõike 1 esimese lõigu viimases lauses sätestatud kuuekuulist tähtaega tuleks tõlgendada nii, et see on korralduslik tähtaeg, oleks liikmesriikidel selle tulemusel õigus kohaldada siseriiklike õiguste aegumist käsitlevaid õigusnorme, mis võivad olukorrast olenevalt olla rangemad, nii et viimasel juhul määraksid siseriiklikest õigusnormidest tulenevad tähtajad lõppkokkuvõttes kindlaks ajavahemiku, mille jooksul maksukohustuslasel on võimalik esitada käibemaksu tagastamise taotlus. Ent õiguste aegumistähtajad ei ole liidus ühtlustatud ja seega võivad need liikmesriigiti erineda. Niisiis läheks selline tõlgendus vastuollu kaheksanda käibemaksudirektiiviga taotletava eesmärgiga „kõrvaldada praegu liikmesriikides kehtivate kordade lahknevused”.

32 Teiseks, kui kaheksanda käibemaksudirektiivi artikli 7 lõike 1 esimene lõik näeks ette üksnes korraldusliku tähtaja ja kui liikmesriigid lähtuksid aegumist käsitlevate siseriiklike rangemate eeskirjade kohaldamise asemel üksnes kaheksanda käibemaksudirektiivi kõnealuses artiklis kehtestatud tähtajast, puuduks kehtiva käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks igasugune ajaline piirang. Selline olukord oleks vastuolus käesoleva kohtuotsuse punktis 29 viidatud kohtupraktikaga, mis on üle kantav kaheksandas käibemaksudirektiivis ette nähtud käibemaksu tagastamise juhtumitele.

33 Lõpuks tuleb veel märkida, et liikmesriigid pikendasid direktiivi 2008/9 artikli 15 lõike 1 esimese lausega kõnesolevat tähtaega kolme kuu võrra. Nagu Euroopa Komisjon sisuliselt väidab, võib sellest järeldada, et liikmesriigid ise lähtuvad põhimõttest, et arutusel olev tähtaeg on aegumistähtaeg, kuna üldiselt on tähtaja pikendamine vajalik üksnes siis, kui selle aegumise tõttu lõppeb õigus, mida oleks tulnud kasutada enne tähtaja lõppemist. Samale järeldusele viib veelgi kindlamalt asjaolu, et direktiivi 2010/66 artikkel 1 pikendab veel kord erandkorras ja ainult selliste tagastamistaotluste esitamise tähtaega, mis on seotud 2009. aasta tagastamisperioodidega, kuni 31. märtsini 2011, selleks et hõlbustada nende tehniliste probleemide lahendamist, mis pädevatel

asutustel tekkisid 2010. aastal 2009. aasta tagastamisperioodidega seotud taotluste vastuvõtmisel.

34 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et kaheksanda käibemaksudirektiivi artikli 7 lõike 1 esimese lõigu viimases lauses käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks kehtestatud tähtaeg on aegumistähtaeg.

Kohtukulud

35 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 (viies koda) otsustab:

Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord artikli 7 lõike 1 esimese lõigu viimases lauses käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks kehtestatud tähtaeg on aegumistähtaeg.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: itaalia.