

Kohtuasi C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

versus

Commissioners of Customs & Excise

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division))

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikkel 28 – Maksuvabastus, mille puhul tagastatakse makstud maks – Selliste nullmääraga maksustatud kaupade müük, mis on varustatud hariliku maksumääraga maksustatud kaupadega – Haagiselamu – Üks tarne

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Liikmesriikide võimalus säilitada maksuvabastus, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 28 lõike 2 punkt a)

Asjaolu, et teatavad kaubad tarnitakse ühe tarnena, mis sisaldab ühtlasi nii põhikaupa, millele liikmesriigi õigusaktide alusel kohaldatakse kuuenda direktiivi 77/388 kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud direktiiviga 92/77, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388 (käibemaksumäärade ühtlustamine)) artikli 28 lõike 2 punkti a tähenduses maksuvabastust, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, kui ka kaupu, mis neist õigusaktidest tulenevalt ei ole selle maksuvabastusega hõlmatud, ei takista asjaomasel liikmeriigil maksustamast käibemaksu hariliku määraga nende välistatud kaupade tarnet.

Kuigi ühte tarnet käsitlevast kohtupraktikast tõepoolest nähtub, et selline tarne maksustatakse põhimõtteliselt ühe käibemaksumääraga, ei välista see asjaomase tarne teatavate osade maksustamist eraldi, kui vaid sellise maksustamise puhul täidetakse tingimusi, mis kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punktis a on ette nähtud sellise maksuvabastuse kohaldamiseks, mille puhul tagastatakse makstud maks.

(vt punktid 24, 27 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

6. juuli 2006(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikkel 28 – Maksuvabastus, mille puhul tagastatakse makstud maks – Selliste nullmääraga maksustatud kaupade müük, mis on varustatud hariliku maksumääraga maksustatud kaupadega – Haagiselamu – Üks tarne

Kohtuasjas C-251/05,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Court of Appeal'i (England & Wales) (Civil Division) (Ühendkuningriik) 21. juuli 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. juunil 2005, menetluses

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

versus

Commissioners of Customs & Excise,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešić (ettekandja) ja E. Levits,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 6. aprilli 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Talacre Beach Caravan Sales Ltd, esindajad: R. Cordara, QC, *barrister* A. Hitchmough, ja *solicitor* B. Goren,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: C. White ja T. Harris, keda abistas R. Anderson, QC,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal,

olles 4. mai 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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 19. oktoobri 1992. aasta direktiiviga 92/77/EMÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (käibemaksumäärade ühtlustamine) (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 202), (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 28 lõike 2 punkti a tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud äriühingu Talacre Beach Caravan Sales Ltd (edaspidi „Talacre”) ning Commissioners of Customs & Excise (edaspidi „Commissioners”), mis on Ühendkuningriigi pädev maksuhaldur käibemaksu sissenõudmise alal, vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab sellise maksuvabastuse kohaldamist, mille puhul tagastatakse makstud maks.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

3 Talacre käitab Ühendkuningriigis haagiselamulaagreid. Äriühingu sissetuleku allikaiks on eelkõige sisustatud haagiselamute müümine, parkimiskohtade üürimine ja seotud rajatiste andmine haagiselamute omanike kasutusse.

4 Talacre müüdavates sisustatud haagiselamutes on tavaliselt vannituba, põrandakatted, kardinapuud, kardinad, köögikapid, integreeritud köögitehnikaga köök, pingid, söögilauad, toolid, taburetid, diivanilauad, peeglid, riidekapid, voodid ja madratsid.

5 Kõnealuste haagiselamute valmistaja poolt saadetud arvetel on eraldi näidatud haagiselamu hind ilma käibemaksuta ja sisustuse hind koos hariliku määraga käibemaksuga.

6 Talacre on siiski seisukohal, et haagiselamu ja selle sisustuse müügi puhul on tegemist ühe jagamatu tarnega, mis tuleb maksustada ainult ühte maksumäära kasutades: nimelt seda maksumäära, mida kohaldatakse peamisele osale, haagiselamule endale. See üks maksumäär, mida käesoleval juhul tuleks kohaldada, on nullmäär, kuna Talacre poolt tarnitavat tüüpi haagiselamutele on Ühendkuningriigis kohaldatava õiguse alusel ette nähtud see maksumäär.

7 Value Added Tax Act'i (seadus käibemaksu kohta; edaspidi „VAT Act”) artikkel 30 sätestab, et „[...] kaupade tarnimine või teenuste osutamine maksustatakse nullmääraga [...], kui tegemist on kaupade või teenustega, mis käesoleval ajal on ette nähtud 8. lisa [...]”. Mainitud 8. lisa rühmas 9 on „haagiselamud, mille välismõõtmed on suuremad, kui käesoleval ajal on lubatud teeliikluses mootorsõiduki poolt veetavatele haagistele, mille tühimass on väiksem kui 2030 kilogrammi”.

8 Vaidlust ei ole selle üle, et nullmäär on samastatav maksuvabastusega, mille puhul tagastatakse makstud maks, kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 tähenduses, mis sätestab:

„Olenemata artikli 12 lõikest 3 kehtivad artiklis 28l osutatud üleminekuajal järgmised sätted.

a) Maksuvabastused, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, ja artikli 12 lõikes 3 sätestatud vähendatud määrade alammäärast väiksemad vähendatud määrad, mis kehtisid 1. jaanuaril 1991, on kooskõlas ühenduse õigusega ja vastavad 11. aprillil 1967 vastu võetud teise nõukogu direktiivi artikli 17 viimases taandes esitatud tingimustele, võib säilitada.

[...]”

9 Vastupidi Talacre esitatud seisukohale sisustatud haagiselamu tarne maksustamise kohta kohaldas Commissioners nullmäära haagiselamutele ja harilikku maksumäära haagiselamute sisustusele.

10 Selles osas tugines Commissioners asjaolule, et VAT Act välistas otsesõnu sellisele sisustusele nullmäära kohaldamise.

11 VAT Act'i 8. lisa märkuse kohaselt, ei hõlma grupp 9 ei „muid sisustuse eemaldatavaid osi, kui need mis on nimetatud grupi 5 punktis 3” ega ka „haagiselamu või paatelamu majutusotstarbelist sisustust”. VAT Act'i artikli 96 kohaselt tuleb 8. lisa tõlgendada sellest

märkusest lähtuvalt.

12 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division ja VAT and Duties Tribunal jätsid rahuldamata Talacre hagi Commissioners'i otsuse peale. Nende kohtute sõnul ei tähenda see, et haagiselamu ja selle sisustus tarnitakse koos ühe tarnena, seda, et nende koguhinnale tuleb kohaldada nullmäära. Talacre esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule apellatsioonkaebuse.

13 Neil asjaoludel otsustas Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kui liikmesriik on kasutanud [kuuenda direktiivi] artikli 28 lõike 2 esimeses lõigus sätestatud õigust oma siseriiklike õigusaktidega kehtestatud erandite säilitamiseks selleks, et teatud kaupade tarnele kohaldada nullmäära, kuid on samade õigusaktide kohaselt jättnud teised kaubad nullmäära kohaldamisalast välja („välistatud kaubad”), siis kas sel juhul takistab asjaolu, et tegemist on ühe kaubatarnega (mis sisaldab ka välistatud kaupu), liikmesriigil välistatud kaupu hariliku määraga maksustamast?”

Eelotsuse küsimus

14 Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas asjaolu, et teatavad kaubad tarnitakse ühe tarnena, mis sisaldab ühtlasi nii põhikaupa, millele liikmesriigi õigusaktide alusel kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a tähenduses maksuvabastust, mille puhul tagastatakse makstud maks, kui ka kaupu, mis neist õigusaktidest tulenevalt ei ole selle maksuvabastusega hõlmatud, takistab asjaomasel liikmeriigil maksustamast käibemaksu hariliku määraga nende välistatud kaupade tarnet.

15 Talacre leiab, et sellele küsimusele tuleb anda jaatav vastus. Ta väidab, et liikmesriik ei või mingil juhul maksustada üht tarnet mitme erineva maksumääraga. Sellega seoses viitab ta 13. juuli 1989. aasta otsusele kohtuasjas 173/88: Henriksen, EKL 1989, lk 2763; 25. veebruari 1999. aasta otsusele kohtuasjas C-349/96: CPP, EKL 1999, lk I-973, ja 15. mai 2001. aasta otsusele kohtuasjas C-34/99: Primback, EKL 2001, lk I-3833.

16 Ühendkuningriigi valitsus ja Euroopa Ühenduste Komisjon vaidlevad sellele argumentatsioonile vastu. Nad juhivad tähelepanu sellele, et põhikohtuasjas esinevatel asjaoludel on kohaldatav käibemaksu määr seotud sellise siseriikliku erandi kehtestamisega, mida liikmesriigil on teatavatel tingimustel õigus vastu võtta kuuenda direktiivi artikli 28 alusel. Kuna üks neist tingimustest näeb ette, et selline tingimus peab olema kehtinud 1. jaanuaril 1991, ei saa maksuvabastus, mille puhul tagastatakse makstud maks, ulatuda kaugemale sellest, mis on siseriiklikes õigusaktides ette nähtud.

17 Seoses sellega tuleb esmalt tõdeda, et kuuenda direktiivi artikli 28 lõige 2, mis lubab liikmesriikidel kohaldada maksuvabastust, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, näeb ette erandi sama direktiivi artikli 12 lõikest 3, mis reguleerib käibemaksu harilikku määra.

18 Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a sõnastusest nähtub, et sellise maksuvabastuse kohaldamiseks, mille puhul tagastatakse makstud maks, peavad olema täidetud mitmed tingimused. Maksuvabastus peab olema kehtinud 1. jaanuaril 1991. Lisaks peab see olema kooskõlas ühenduse õigusega ja vastama nüüdseks kehtetuks tunnistatud nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühtse käibemaksusüsteemi rakendamise struktuur ja menetlus (EÜT 1967, L 71, lk 1303) artikli 17 viimases taandes esitatud tingimustele, mille kohaselt võis

maksuvabastuse, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, kehtestada üksnes selgelt määratletud sotsiaalsetest huvidest tulenevatel põhjustel ja lõpptarbivate kasuks.

19 Käesoleval juhul ei ole vaidlustatud seda, et kuivõrd VAT Act'i alusel kehtib Talacre tarnitavat tüüpi haagiselamutele maksuvabastus, mille puhul tagastatakse makstud maks, on need tingimused täidetud. Otsesõnu on mööndud, et nullmäär kehtis 1. jaanuaril 1991 ja et see kehtestati sotsiaalsetest huvidest tulenevatel põhjustel.

20 Samuti on selge, et teatavate kaupade osas, mis tarnitakse koos haagiselamutega, on maksuvabastus, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, VAT Act'iga otsesõnu välistatud. Sellest järeldub, et nende kaupade puhul ei ole täidetud kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punktis a ette nähtud tingimused ja eelkõige tingimus, et säilitada võib üksnes 1. jaanuaril 1991 kehtinud maksuvabastuse.

21 Seega laiendaks maksuvabastus, mille puhul tagastatakse makstud maks, nende kaupade puhul haagiselamute endi tarnele ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisala. Selle tagajärjel antaks kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a alusel maksuvabastus neile kaupadele, mille puhul maksuvabastus on siseriiklike õigusaktide alusel otsesõnu välistatud.

22 Tuleb tõdeda, et kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a selline tõlgendamine oleks vastuolus selle sätte sõnastuse ja eesmärgiga, mille kohaselt piirdub sättes ette nähtud erand üksnes sellega, mis oli siseriiklikus õiguses 1. jaanuaril 1991 otsesõnu ette nähtud. Nagu kohtujurist on märkinud oma ettepaneku punktides 15 ja 16, võib kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a pidada *standstill*-tingimuseks, mille eesmärk on vältida keerukaid sotsiaalseid olukordi, mis võivad tuleneda liikmesriigi seadusandja poolt ette nähtud, kuid kuuendas direktiivis käsitlemata soodustuste tühistamisest. Seda eesmärki arvestades on 1. jaanuaril 1991 kehtinud siseriiklike õigusaktide sisu see, mis on otsustav nende tarnete ulatuse määramisel, mille puhul kuues direktiiv lubab üleminekuperioodi jooksul säilitada maksuvabastuse.

23 Lisaks, nagu Euroopa Kohus on mitmel puhul rõhutanud, tuleb kuuenda direktiivi neid sätteid, mis näevad ette erandeid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga maksukohustuslase poolt tasu eest tehtud iga kaubatarne või teenuste osutamine, tõlgendada kitsalt (vt sellega seoses 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin, EKL 1998, lk I-6229, punkt 34; 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-384/01: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2003, lk I-4395, punkt 28; 1. detsembri 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-394/04 ja C-395/04: Ygeia, EKL 2005, lk I-10373, punktid 15 ja 16, ja 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: Jyske Finans, EKL 2005, lk I-10683, punkt 21). Sel samal põhjusel ei saa kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punktis a ette nähtud maksuvabastus, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, hõlmata neid kaupu, mille puhul oli liikmesriigi seadusandja selle maksuvabastuse 1. jaanuaril 1991 välistanud.

24 Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et haagiselamu ja selle sisustuse tarnimist võib pidada üheks tarneks. Ühte tarne käsitlev kohtupraktika, millele Talacre tugineb ja millele on viidatud punktis 15, ei oma seost kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punktis a ette nähtud maksuvabastusega, mille puhul tagastatakse makstud maks. Kuigi sellest kohtupraktikast tõepoolest nähtub, et üks tarne maksustatakse põhimõtteliselt ühe käibemaksu määruga, ei välista see asjaomase tarne teatavate osade maksustamist eraldi, kui vaid sellise maksustamise puhul täidetakse tingimusi, mis kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punktis a on ette nähtud sellise maksuvabastuse kohaldamiseks, mille puhul tagastatakse makstud maks.

25 Nagu kohtujurist on eespool viidatud kohtuotsuse CPP punktile 27 tuginedes oma ettepaneku punktides 38–40 põhjendatult märkinud, puudub absoluutne reegel, mille alusel saaks käibemaksu seisukohalt määrata kindlaks tarne ulatuse ja seega tuleb tarne ulatuse kindlaks

määramiseks arvestada kõigi asjaoludega, sh konkreetse õigusliku kontekstiga. Mis puutub kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a sõnastusse ja eesmärki, mida meenutati eespool, siis võib selle artikli alusel ette nähtud siseriiklikku maksuvabastust kohaldada vaid tingimusel, et see kehtis 1. jaanuaril 1991 ja tingimusel, et asjaomase liikmesriigi seisukohalt on see vajalik sotsiaalsetest huvidest tulenevatel põhjustel ja lõpptarbijate kasuks. Käesoleval juhul tõdeb Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendkuningriik, et nullmäära kohaldamine on kohane üksnes haagiselamute endi tarnete puhul.

26 Lisaks kõigele ei võimalda miski teha järeldust, et haagiselamute tarnete teatavate osade eraldi maksustamine tekitaks selliseid ületamatuid raskusi, mis võiksid mõjutada käibemaksusüsteemi kohast toimimist (vt analoogia alusel 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-63/04: *Centralan Property*, EKL 2005, lk I-11087, punktid 79 ja 80).

27 Kõike eespool esitatut arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et asjaolu, et teatavad kaubad tarnitakse ühe tarnena, mis sisaldab ühtlasi nii põhikaupa, millele liikmesriigi õigusaktide alusel kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a tähenduses maksuvabastust, mille puhul tagastatakse makstud maks, kui ka kaupu, mis neist õigusaktidest tulenevalt ei ole selle maksuvabastusega hõlmatud, ei takista asjaomasel liikmeriigil maksustamast käibemaksu hariliku määraga nende välistatud kaupade tarnet.

Kohtukulud

28 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Asjaolu, et teatavad kaubad tarnitakse ühe tarnena, mis sisaldab ühtlasi nii põhikaupa, millele liikmesriigi õigusaktide alusel kohaldatakse nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiviga 92/77/EMÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (käibemaksu määrade ühtlustamine), artikli 28 lõike 2 punkti a tähenduses maksuvabastust, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, kui ka kaupu, mis neist õigusaktidest tulenevalt ei ole selle maksuvabastusega hõlmatud, ei takista asjaomasel liikmeriigil maksustamast käibemaksu hariliku määraga nende välistatud kaupade tarnet.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.