

Kohtuasi C-98/05

De Danske Bilimportører

versus

Skatteministeriet

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Østre Landsret)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 11 A osa lõike 2 punkt a ja lõike 3 punkt c – Maksustatav summa – Uute mootorsõidukite registreerimismaks

Kohtujurist J. Kokott'i ettepanek, esitatud 16. märtsil 2006 ?a

Euroopa Kohtu otsus (esimene koda), 1. juuni 2006

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksustatav summa

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 11 A osa lõike 2 punkt a ja lõike 3 punkt c

Müügilepingu raames, mis on sõlmitud eesmärgiga, et vastavalt ostja poolt ette nähtud sõiduki kasutusotstarbele tarnib edasimüüja selle koos registreerimisega ja hinna eest, mis sisaldab registreerimismaksu, mille ta enne tarnimist on tasunud, ei kuulu see maks, mille maksustatav teokoosseis tekib mitte sellest tarnest, vaid sõiduki esmasest registreerimisest riigi territooriumil, kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 11 A osa lõike 2 punkti a ja lõike 3 punkti c mõttes nende maksude, tollimaksude, lõivude ja tasude alla, mis peavad kuuluma maksustatava summa hulka. Taoline maks vastab sellisele summale, mille maksukohustuslane saab sõiduki ostjalt viimase nimel ja eest tehtud kulude tagasimaksena sama sätte lõike 3 punkti c mõttes ja mis ei kuulu maksustatava summa hulka.

(vt punktid 14, 16, 30 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

1. juuni 2006(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 11 A osa lõike 2 punkt a ja lõike 3 punkt c – Maksustatav summa – Uute mootorsõidukite registreerimismaks

Kohtuasjas C-98/05,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Østre Landsreti (Taani) 11. veebruari 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. veebruaril 2005, menetluses

De Danske Bilimportører

versus

Skatteministeriet,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (ettekandja), M. Ilešić ja E. Levits,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: H. von Holstein,

arvestades kirjalikus menetluses ja 23. veebruari 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- De Danske Bilimportører, esindaja: advokaat K. Dyekjær,
- Taani valitsus, esindaja: J. Molde, keda abistas advokaat K. Hagel-Sørensen,
- Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja D. J. M. de Grave,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: N. B. Rasmussen ja D. Triantafyllou,

olles 16. märtsi 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, parandus: EÜT L 149, lk 26; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 11 A osa lõike 2 punkti a ja lõike 3 punkti c tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Taanis asuva sõidukite maaletooja De Danske Bilimportører (edaspidi „DBI“) ja Skatteministeriet (Taani maksuministeerium) vahelises kohtuvaidluses ning see puudutab uute mootorsõidukite registreerimismaksu seoses käibemaksu maksustatava summaga (edaspidi „registreerimismaks“).

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi VIII jaotise artikkel 11 pealkirjaga „Maksustatav summa“ sätestab:

„A. Riigi territooriumil

1. Maksustatava summa moodustab:

a) punktides b, c ja d nimetatata kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused;

[...]

2. Maksustatava summa hulka kuuluvad:

a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, v.a käibemaks

b) kõrvalkulud, nagu komisjoni-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud, mille tarnija nõuab sisse ostjalt või kliendilt. Liikmesriigid võivad kõrvalkuludena käsitada ka eraldi lepingus käsitletavaid kulusid.

3. Maksustatava summa hulka ei kuulu:

[...]

c) summad, mille maksukohustuslane saab ostjalt või kliendilt tagasimaksena viimase nimel ja eest tehtud kulude katteks ning on raamatupidamisdokumentides kajastatud vahekontol. Maksukohustuslane peab esitama tõendid oma kulude tegeliku summa kohta ega tohi maha arvata ühtki maksu, mida oleks võinud nimetatud tehingutelt sisse nõuda.”

Siseriiklikud õigusnormid

4 Registreerimismaks kehtestati mootorsõidukite kohustusliku registreerimise seadusega (lov om registreringspligt af motorkøretøjer) 2. detsembri 2002. aasta seaduse nr 977 kodifitseeritud redaktsioonis (edaspidi „registreerimismaksu seadus”).

5 Vastavalt nimetatud seaduse paragrahvile 1 tasutakse registreerimismaksu „mootorsõidukitelt, mis tuleb liiklusseaduse kohaselt registreerida”. See muutub sissenõutavaks alates sõiduki esitamisest registreerimiseks. Sõiduki kasutamiseks Taani avalikel teedel peab nimetatud maks olema tasutud.

6 Registreerimismaksu seaduse paragrahvi 8 lõike 1 kohaselt on uue mootorsõiduki maksustatav väärtus „selle jooksev hind koos käibemaksuga, kuid ilma käesolevas seaduses ette nähtud maksuta”. Kasutatud sõidukite, eelkõige kolimise käigus isiklike asjadena imporditud, samuti näiteks pärast liiklusõnnetust taastatud sõidukite puhul sisaldab registreerimismaksu arvutusbaas ka käibemaksu.

7 Vastavalt registreerimismaksu seaduse paragrahvile 14 võivad isikud, kes müüvad majandustegevuse raames sõidukeid, millele on kehtestatud nimetatud maks, registreerida end maksu- ja tolliametis. Vastupidi õiguslikule regulatsioonile, millega eelistatakse mitmeid teisi tooteid maksustada aktsiisidega, on selline registreerimine autode edasimüüja õigus, mitte kohustus. Registreeritud müüjale antakse maksevolitus, mis kohustab teda nimetatud maksu tasuma alates sõiduki registreerimiseks esitamisest.

Vaidluse aluseks olevad asjaolud ja eelotsuse küsimused

8 1999. aasta jaanuarikuus ostis DBI oma direktorile kasutamiseks uue sõiduki.

9 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on edasimüüja vastavalt Taanis kehtivale tavale kohustatud sõiduki ostja nimel registreerima ja väljastama registreerimismärgid enne selle tarnimist siis, kui mootorsõiduk ostetakse volitatud edasimüüjalt.

10 Sõiduki ostuarvel märgitud koguhind on 498 596 Taani krooni. See hind jaguneb järgmisteks osadeks: edasimüüja poolt ostjalt küsitud hind ilma käibe- ja registreerimismaksuta; sõiduki hinnalt arvutatud käibemaks 25% ning kahelt esimeselt summalt arvutatav registreerimismaks, millele võib teha korrigeerimisi ja mahaarvamisi.

11 Kuna DBI leidis, et eelmises punktis näidatud arvutusmeetod on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 11 A osa sätetega ning et käibemaksu tuleb arvutada sõiduki koguhinnalt, mille hulgas on ka registreerimismaks, esitas ta kaebuse Østre Landsretile.

12 Eelotsusetaotlusest nähtub, et vastavalt sellele, kas käibemaksu on arvutatud Taani maksuametis kasutatava meetodi kohaselt või DBI soovitud meetodi kohaselt, erineb sõiduki koguhind 14 899 Taani krooni võrra. Selline erinevus on põhjendatav registreerimismaksu progressiivse olemusega.

13 Arvestades, et Euroopa Kohtu 17. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-383/01: De Danske Bilimportører (EKL 2003, lk I-6065) ei anna antud asjas poolelioleva menetluse kohta asjakohast vastust, otsustas Østre Landsret menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi [...] artikli 11 A osa lõike 2 punkti a sätteid koostoimes artikli 11 A osa lõike 3 punktiga c tuleb tõlgendada nii, et mootorsõidukite (sõiduautod) registreerimismaks arvestatakse käibemaksu arvestusbaasi hulka siis, kui müügileping on sõlmitud eesmärgiga tarnida uus mootorsõiduk reisijate veoks ning kui vastavalt müügilepingule ja ostja kasutusotstarbele tarnib edasimüüja sõiduki ostjale koos registreerimisega ja koguhinna eest, mille hulgas on nii edasimüüjale tasutud hind kui [registreerimis]maks?

2. Kas liikmesriik võib kehtestada sellise maksukorralduse, mille puhul registreerimismaksu käsitletakse ettemaksena, mida edasimüüja tasub lõppostja eest ja mille osas lõppostja on otsene maksumaksja?

3. Kas seoses esimese ja teise küsimusega omab tähtsust asjaolu, et sõiduautot võib osta ja tarnida registreerimismaksu tasumata, mis on võimalik siis, kui ostja ei kavatse kasutada sõidukit reisijate või kaupade veoks territooriumil, kus kohaldatakse liiklusseadust?

4. Kas omab tähtsust asjaolu, et kasutatud sõidukeid imporditakse olulises mahus eelkõige isiklike asjadena lõpptarbija poolt, kes tasub registreerimismaksu ilma edasimüüja vahenduseta ise?

5. Kas omab tähtsust asjaolu, et registreerimismaksu maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks – võimaliku ettemakse korral – enne käibemaksu maksustatava teokoosseisu tekkimist ja enne hetke, mil käibemaks muutub sissenõutavaks?”

Eelotsuse küsimused

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega, mida tuleb uurida koos, sisuliselt teada seda, kas selline registreerimismaks, mis on kõne all põhikohtuasjas, peab juhul, kui vastavalt nimetatud sõiduki müügilepingule ja ostja poolt ettenähtud kasutusotstarbele tarnib

edasimüüja sõiduki koos registreerimisega seda maksu sisaldava hinna eest, kuuluma maksustatava summa hulka maksuna kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a mõttes või peab ta vastupidi jääma sellest summast välja vastavalt sama sätte lõike 3 punktile c.

15 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktile a moodustab maksustatava summa riigi territooriumil kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt on saanud või saab. Sama artikli lõiked 2 ja 3 loetlevad teatud koostisosi, mida käsitletakse maksustatava summa hulka kuuluvatena ja neid, mida sellisena ei käsitleta (27. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-126/88: Boots Company, EKL 1990, lk I-1235, punkt 15).

16 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punktile a peavad maksustatava summa hulka kuuluma maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, v.a käibemaks.

17 Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktides 16 ja 17 märkinud, peab selleks, et need koostisosad võiks kuuluda käibemaksu arvutusbaasi hulka, isegi siis, kui nad ei kujuta endast lisandunud väärtust ega kaubatarne eest makstavat tasu, olema neil koostisosadel selle tarnega otsene seos (vt selle kohta 23. novembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 230/87: Naturally Yours Cosmetics, EKL 1988, lk 6365, punktid 11 ja 12; 2. juuni 1994. aasta otsus kohtuasjas C-33/93: Empire Stores, EKL 1994, lk I-2329, punkt 12, ja 3. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-380/99: Bertelsmann, EKL 2001, lk I-5163, punktid 17 ja 18).

18 Nagu märgivad käesolevas asjas nii Taani ja Madalmaade valitsus kui ka Euroopa Ühenduste Komisjon, ei seisne registreerimismaksu maksustatav teokoosseis mitte sõiduki tarnimises, vaid selle esmases registreerimises Taani territooriumil (vt eespool viidatud kohtuotsus De Danske Bilimportører, punkt 34, ja 16. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-138/04: komisjon vs. Taani, kohtulahendite kogumikus ei avaldata, punkt 12).

19 Seda käsitlust kinnitab kolmanda eelotsuse küsimuse esemeks olev asjaolu, et uus sõiduk, mis on ostetud muul eesmärgil kui kasutamiseks territooriumil, kus kohaldatakse Taani liiklusseadust (nt juhul, kui tegemist on kollektioneeritava sõidukiga, sõidukiga, mis on mõeldud kasutamiseks üksnes eramaal või sõidukiga, mis on määratud riigi territooriumilt välja viimiseks), ei anna hoolimata sellest, et see on riiki tarnitud, alust registreerimismaksu kogumiseks.

20 Seda käsitlust toetab ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu neljandas küsimuses mainitud asjaolu, et registreerimismaks on teatud juhtudel sissenõutav siis, kui Taani riigi territooriumil tarnet ei toimu, näiteks siis, kui sõiduki omanik toob selle Taani kolimise käigus ning kui sõiduk on mõeldud kasutamiseks selle liikmesriigi avalikel teedel või kui avarii tagajärjel võetakse taastatud sõiduk uuesti kasutusse.

21 Vastupidi sellele, mida väidab DBI, ei saa neil tingimustel nimetatud maksu kogumise ja sõiduki registreerimise vahelist otsest seost käsitleda nii, et see vastab üksnes siseriiklike asutuste soovile tagada tarnega tegelikult seotud maksu kogumise üle tõhus kontroll. Vastupidi, see väljendab tõelist sisu ja maksustatavat teokoosseisu selle maksu osas, mis on registreerimisega otseses seoses ja mille sissenõutavus sõltub sõiduki registreerimiseks esitamisest eesmärgiga kasutada seda Taani avalikel teedel.

22 Õige on DBI väide, et kui volitatud edasimüüja võtab lepingu alusel kohustuse tarnida sõiduk pärast registreerimist, nagu seda eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates tavaliselt tehakse sõiduki ostmisel selliselt edasimüüjalt, muutub käibemaks sissenõutavaks pärast registreerimismaksu sissenõutavaks muutumist ja viimane sisaldub selle sõiduki tarnimisel ostjale antud arvel märgitud summas.

23 Et vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu viiendale küsimusele, ei saa see asjaolu igal

juhul varjata registreerimismaksu ja käibemaksu vastavate maksustatavate teokoosseisude vahelist tähenduslikku erinevust, mis muudab esimese teisega võrreldes sõltumatuks.

24 Sama kehtib argumendi puhul, mida DBI samuti peab oluliseks ja mille kohaselt kohustavad hinnast teavitamist käsitlevad siseriiklikud õigusnormid edasimüüjat märkima reklaamis sõiduki koguhinna koos registreerimismaksuga.

25 Sellest tuleneb, et kui edasimüüja tasus registreerimismaksu lepingust tuleneva kohustuse tõttu tarnida ostjale sõiduk, mis on viimase nimele registreeritud, nagu põhikohtuasjas, siis tuleb seda käsitleda nii, et selle maksu kohta ostjale arve esitamine vastab edasimüüja poolt ostja nimel ja eest tehtud kulude tagasimaksele, mitte tarnitud kauba eest makstavale tasule. Sellist maksu tuleb järelilikult käsitleda kui edasimüüja raamatupidamisdokumentide hulka kuuluvat osa, millel on vahekonto olemus kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punkti c mõttes.

26 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 42 on märkinud, tuleb sellega seoses rõhutada, et sellise müügilepingu raames, nagu on kõne all põhikohtuasjas, teeb registreeritud edasimüüja, kes tasub registreerimismaksu enne sõiduki tarnimist, seda mitte enda, vaid ostja huvides, kes soovib saada enda valdusesse tema nimel registreeritud uue sõiduki, mida võib seaduslikult Taani avalikel teedel kasutada.

27 Nagu märgib DBI, on sarnasel juhul pädevatele maksuhalduritele registreerimismaksu tasumise eest vastutav isik mõistagi registreeritud edasimüüja. Sellegipoolest on selle maksu maksjaks sõiduki ostja, mida tõendab ka asjaolu, et edasimüüja paneb tema poolt tasutud maksu summa tasumise kohustuse ostjale.

28 Teisele küsimusele vastamisel tuleb täpsustada, et arvestamata teatud erandeid, mis on käesolevas asjas tähtsusetud, ei ole mootorsõidukite maksustamist ühtlustatud ning see võib liikmesriigiti märgatavalt erineda. Seega on liikmesriigid selles valdkonnas vabad maksude üle otsustama, jäädes ühenduse õigusega sätestatud piiridesse (21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-745/99: Cura Anlagen, EKL 2002, lk I-3193, punkt 40, ja 15. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-746/02: komisjon vs. Taani, EKL 2005, lk I-7929, punkt 74).

29 Järelilikult tuleb kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punkti c sätteid arvestades nõustuda, et liikmesriik võib kehtestada uutele mootorsõidukitele maksu, mille maksustatav teokoosseis on selle liikmesriigi territooriumil esmane registreerimine ja mille eest maksab sõiduki ostja, ja mis juhul, kui seda maksab edasimüüja talle lepingust tuleneva kohustuse tõttu tarnida sõiduk koos ostja nimele registreerimisega, vastab edasimüüja poolt ostja nimel ja eest ettemakstud summale.

30 Järelilikult tuleb esitatud küsimustele vastata, et müügilepingu raames, mis on sõlmitud eesmärgiga, et vastavalt ostja poolt ette nähtud sõiduki kasutusotstarbele tarnib edasimüüja selle koos registreerimisega ja hinna eest, mis sisaldab registreerimismaksu, mille ta enne tarnimist on tasunud, ei kuulu see maks, mille maksustatav teokoosseis tekib mitte sellest tarnest, vaid sõiduki esmasest registreerimisest riigi territooriumil, maksude, tollimaksude, lõivude ja tasude alla kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a mõttes. Selline maks vastab summale, mille maksukohustuslane saab sõiduki ostjalt viimase nimel ja eest tehtud kulude tagasimaksena sama sätte lõike 3 punkti c mõttes.

Kohtukulud

31 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 (esimene koda) otsustab:

Müügilepingu raames, mis on sõlmitud eesmärgiga, et vastavalt ostja poolt ette nähtud sõiduki kasutusotstarbele tarnib edasimüüja selle koos registreerimisega ja hinna eest, mis sisaldab registreerimismaksu, mille ta enne tarnimist on tasunud, ei kuulu see maks, mille maksustatav teokoosseis tekib mitte sellest tarnest, vaid sõiduki esmasest registreerimisest riigi territooriumil, maksude, tollimaksude, lõivude ja tasude alla nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 11 A osa lõike 2 punkti a mõttes. Selline maks vastab summale, mille maksukohustuslane saab sõiduki ostjalt viimase nimel ja eest tehtud kulude tagasimaksena sama sätte lõike 3 punkti c mõttes.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: taani.