

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

19. detsember 2012(*)

Maksustamine – Käibemaks – Teine direktiiv 67/228/EMÜ – Artikli 8 punkt a – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Kaubatarne – Maksustatav summa – Kaugmüügiga tegeleva äriühingu poolt oma esindajale makstud komisjonitasu – Kolmandatest isikutest klientide ostud – Hinna alandamine pärast maksustatava teokoosseisu tekkimist – Vahetu õigusmõju

Kohtuasjas C-310/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel First-tier Tribunali (Tax Chamber) (Ühendkuningriik) 26. mai 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. juunil 2011, menetluses

Grattan plc

versus

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: kümnenda koja president A. Rosas teise koja presidendi ülesannetes, kohtunikud U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjev (ettekandja), C. G. Fernlund,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 12. juuli 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Grattan plc, esindajad: *solicitor* H. Stone, P. Lasok, QC, ja *barrister* R. Haynes,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: C. Murrell, E. Jenkinson ja L. Seeboruth,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja C. Soulay,

olles 13. septembri 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 11. aprilli 1967. aasta direktiivi 67/228/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad (EÜT L 71, lk 1303; edaspidi „teine direktiiv”) artikli 8 punkti a ja A lisa punkti 13.

2 Taotlus on esitatud äriühingu Grattan plc (edaspidi „Grattan”) ja Commissioners for Her

Majesty's Revenue & Customsi (edaspidi „Commissioners”) vahelises kohtuvaidluses selliste käibemaksusummade tagastamise üle, mida arvestati „esindajana” kirjeldatud isikutele viimaste vahendusel aastatel 1973–1977 tellitud kauba eest makstud komisjonitasudelt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Teise direktiivi artikkel 5 sätestab:

„1. „Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

2. Tarnena lõike 1 tähenduses võib käsitada ka:

[...]

c) kaupade üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel.

[...]

5. Maksustatav teokoosseis tekib tarne toimumise ajal. [...]”

4 Teise direktiivi A lisa punkt 8 täpsustas, et „[m]aksustatava teokoosseisuna” tuleb mõista maksuvõla tekkimist”.

5 Teise direktiivi artikli 8 punktis a oli sätestatud järgmist:

„Maksustatav summa on:

a) kaupade tarnimise ja teenuste osutamise korral kõik tasuna käsitatav, mis on saadud kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest, kaasa arvatud kõik kulud ja maksud, välja arvatud käibemaks ise”.

6 Mõiste „tasu” on määratletud selle direktiivi A lisa punktis 13 kui:

„[...] kõik, mis on saadud kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest, sealhulgas seonduvad tasud (pakkimine, transport, kindlustus jms), st mitte üksnes saadud summa, vaid ka näiteks vastutasuna saadud kauba väärtus [...]”

7 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), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv”), mis asendas alates 1978. aastast teist direktiivi, sätestas artikli 11 A osa asjakohases osas järgmist:

„1. Maksustatava summa moodustab:

a) punktides b, c ja d nimetatud 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;

[...]

3. Maksustatava summa hulka ei kuulu:

- a) ettemaksu puhul tehtavad hinnaalandused;
- b) kliendile lubatud ning tarnimise ajal raamatupidamisdokumentides kajastatavad hinnaalandused ning hinnavähendid. [soetajale või teenuse saajale võimaldatud hinnaalandused ning hinnavähendid, mis saadi tehingu toimumise ajal] [täpsustatud tõlge]

[...]"

8 Kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõige 1 sätestas:

„Tühistamise, keeldumise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat summat sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratavatel tingimustel.

Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid nimetatud reeglist siiski erandi teha.”

Ühendkuningriigi õigus

9 Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal oli asjaomaseks seadusesätteks Finance Act 1972 (1972. aasta maksuseadus) artikli 10 lõige 2, mis sätestas:

„Kui tarne tehakse rahalise tasu eest, loetakse tarne väärtuseks summa, mis on koos määratava maksuga võrdne rahalise tasuga.”

10 First-tier Tribunal (Tax Chamber) märgib, et siseriiklikus õiguses puudub säte, mis näeb ette tarnete väärtuse vähendusi *a posteriori* hinnaalanduste või- vähendite tõttu, mis tehti alles pärast tarne sooritamist.

11 1. jaanuaril 1978 tuli liikmesriikidel kohandada oma „kehtivat käibemaksukorda” vastavalt kuuenda direktiivi sätetele.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

12 Grattan on sellistest äriühingutest moodustatud käibemaksukontserni esindusliige, kes põhikohtuasjas vaatlusalusel perioodil tegelesid kaugmüügiga (edaspidi „äriühingud”). Viimased kasutasid esindajate teenuseid, kellele maksti komisjonitasu eelkõige kolmandatest isikutest lõpptarbijatele (edaspidi „kaudsed kliendid”) tehtavate ostude (edaspidi „kolmandate isikute ostud”) puhul, kellele nad vahendasid asjaomase äriühingu katalooge. Esindaja edastas kaudsete klientide tellimusi kas helistades asjaomase äriühingu kõnekeskusesse või saates need posti teel. Üldjuhul saadeti tellitud kaup esindajale, kes selle kaudsetele klientidele edasi toimetas. Esindaja kogus maksed kaupade eest kaudsete klientide käest kokku ja edastas korrapäraselt äriühingule.

13 Esindajad said komisjonitasuks 10% nende poolt asjaomasele äriühingule makstud summadelt ostude eest, mille nad tegid postimüügikataloogist ise (edaspidi „esindaja enda ostud”) või kolmandate isikute ostude eest. Komisjonitasu kanti esindaja kontole äriühingu raamatupidamises ja esindaja võis selle kätte saada erineval viisil:

- võtta komisjonitasu välja tšekina;
- kasutada krediiti äriühingult ostetud kaupade eest võlgnetava summa maksmiseks;
- kasutada krediiti täielikult või osaliselt muude kaupade (edaspidi „uued kaubad”) eest

maksmiseks.

14 Kui esindaja võttis oma komisjonitasu välja tšekina või kasutas seda oma võlgnetavate summade katmiseks, nimetati seda saaduks „sularahas”. Kui esindaja kasutas oma komisjonitasu uute kaupade ostmiseks, nimetati seda saaduks „kaupades”. Tax Tribunalis menetletava kohtuasja vaidlus puudutab ainult „sularahas” makstud komisjonitasusid.

15 Äriühingud maksid käibemaksu kataloogi täishinnalt, mis sisaldas esindajatele makstavat komisjonitasu. Grattan taotles Commissionersilt selliselt komisjonitasult arvestatud käibemaksusummade tagastamist, kuna see kujutas endast hinnavähendit, millega alandati tasu või äriühingute poolt esindajatele tehtavate kaubatarnete maksustatavat summat. Commissioners tagastas nendelt komisjonitasudelt arvestatud käibemaksu, välja arvatud perioodil 1. jaanuar 1973 kuni 1. jaanuar 1978 kolmandate isikute ostude eest sularahas makstud komisjonitasude osas.

16 Grattan väitis eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et kolmandate isikute ostude eest sularahas saadud komisjonitasud olid selliste hindade alandused, mille esindaja tasus tema poolt asjaomaselt äriühingult ostetud kauba eest (kui komisjonitasu maksti tarne tegemise hetkel) või hinnavähendid (kui neid maksti pärast tarne tegemist). Järelikult tuli tasu või maksustatavat summat vähendada. See tulenes kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõikest 1 ja enne 1978. aastat teise direktiivi artikli 8 punktist a ja A lisa punktist 13, ning igal juhul neutraalse maksustamise põhimõttest, mis kehtis ka enne 1978. aastat.

17 Commissioners väitis, et teine direktiiv ei nõudnud liikmesriikidelt selliste meetmete kehtestamist, mis näevad ette maksustatava summa vähendamist tagasiulatuvalt pärast tarne tegemist, nagu see on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõikes 1. Pealegi ei olnud teise direktiivi artikli 8 punkt a piisavalt täpne, et sellist mõju avaldada. Commissioners leidis, et postimüügikataloogidest kauba ostmisel olid kolmandate isikute ostude eest ja esindaja enda ostude eest makstud komisjonitasul märkimisväärsed erinevused.

18 Neil asjaoludel otsustas First-tier Tribunal (Tax Chamber) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas maksukohustuslasel on seoses 1. jaanuarile 1978 eelneva perioodiga tulenevalt [teise direktiivi] artikli 8 punktist a ja/või neutraalse maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõtetest vahetu õigusmõjuga õigus käsitada kaubatarnete maksustatavat summat tagasiulatuvalt vähendatuna, kui tarnete saaja sai pärast tarneid tarnijalt krediiti, mille ta otsustas välja võtta sularahas või kasutada seda tarnijalt juba saadud tarnete eest võlgnetavate summade maksmiseks?”

Eelotsuse küsimus

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas teise direktiivi artikli 8 punkti a tuleb tõlgendada nii, et see annab maksukohustuslasele õiguse käsitada kaubatarne maksustatavat summat vähendatuna, kui pärast selle tarne tegemist sai esindaja tarnijalt krediiti, mille ta otsustas välja võtta sularahas või kasutada seda tarnijalt juba saadud tarnete eest võlgnetavate summade maksmiseks.

20 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et teise direktiivi artikli 8 punkt a sätestas, et maksustatav summa on „kaupade tarnimise ja teenuste osutamise korral kõik tasuna käsitatav, mis on saadud kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest, kaasa arvatud kõik kulud ja maksud, välja arvatud käibemaks ise”.

21 Mõiste „tasuna käsitatav”, mida kasutab selle direktiivi artikli 8 punkt a, oli defineeritud A lisa

punktis 13 kui „kõik, mis on saadud kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest, sealhulgas seonduvad tasud (pakkimine, transport, kindlustus jms), st mitte üksnes saadud summa, vaid ka näiteks vastutasuna saadud kauba väärtus [...]”.

22 Tuleb meenutada, et mõiste „tasuna käsitatav” moodustab osa liidu õiguse sättest, mis ei viita selle mõtte ja ulatuse kindlaksmääramiseks liikmesriikide õigusele. Sellest järeldub, et selle mõiste üldisemat tõlgendamist ei saa jätta iga liikmesriigi otsustada. Tasu on subjektiivne väärtus, kuna maksustatav summa teenuste osutamise korral on tegelikult saadud tasu ja mitte objektiivsetest kriteeriumidest lähtuv hinnanguline väärtus (5. veebruari 1981. aasta otsus kohtuasjas 154/80: Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, EKL 1981, lk 445, punktid 9 ja 13).

23 Selleks, et kindlaks teha, kas teise direktiivi artikli 8 punkt a kehtestas liikmesriikidele kohustuse lubada nimetatud tasu osas muudatuse tegemist ja seega maksustatava summa korrigeerimist pärast maksustatava teokoosseisu tekkimist, tuleb uurida ka selle direktiivi neid sätteid, mis puudutavad käibemaksu arvutamist, deklareerimist ja tasumist. Maksustatava summa kindlaksmääramine eeldab nimelt tasu ja maksustatava teokoosseisu olemasolu.

24 Selle kohta tuleb märkida, et teise direktiivi artikli 5 lõige 5 sätestas, et „[m]aksustatav teokoosseis tekib tarne toimumise ajal”. Selles sättes kasutatud mõiste „maksustatav teokoosseis” on defineeritud sama direktiivi A lisa punktis 8 kui „maksuvõla tekkimine”.

25 Tuleb tõdeda, et ükski teise direktiivi säte ei näinud ette maksustatava teokoosseisu tekkimise hilisemat kindlaksmääramist ega selle edasilükkamist muul viisil. Pealegi ei sisalda teine direktiiv sätteid, mis näeksid ette tekkinud maksuvõla muutmise.

26 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 41 märkis, et teise direktiivi artikli 5 lõike 5 kohaselt tuleneb maksukohustuslase maksuvõla suurus seega maksustatavast summast, mis määratakse kindlaks tarne toimumise ajal.

27 Seega tuleb märkida, et ei teise direktiivi artikli 8 punkti a ega ühtki muud selle direktiivi artiklit ei või tõlgendada nii, et pärast sellise tarne tegemist, mis kujutab endast maksustatava teokoosseisu hetke, tuli lubada maksustatava summa või eelnevas etapis tasutud maksu korrigeerimist.

28 Seejärel, mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, siis tuleb märkida, et see põhimõte, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte, on käibemaksu valdkonnas võrdse kohtlemise põhimõtte väljendus (vt selle kohta 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer, EKL 2008, lk I-2283, punkt 47). See põhimõte tähendab eelkõige, et maksukohustuslasi ei või nende omavahel konkureerivate sarnaste teenuste osutamisel kohelda erinevalt (vt selle kohta 27. aprilli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-443/04 ja C-444/04: Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, EKL 2006, lk I-3617, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Neutraalse maksustamise põhimõte ei ole esmase õiguse norm, mis lubab ise määrata maksustatava summa kindlaks teise direktiivi artikli 8 punkti a mõttes (vt 15. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-174/11: Zimmerman, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika). Samuti ei saa see eelkõige korvata asjaolu, et teine direktiiv ei sisalda kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõikega 1 analoogset sätet.

30 Sama põhimõtte teistsuguse tähenduse kohaselt peab maksuhalduri kogutav käibemaksusumma vastama täpselt arvel märgitud käibemaksusummale, mille lõpptarbija on maksukohustuslasele tasunud (10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-484/06: Koninklijke Ahold, EKL 2008, lk I-5097, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Põhikohtuasjas nähtub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, et kaudne klient kui kauba lõpptarbija pidi tasuma ostetava kauba eest kataloogihinna ja ei saanud äriühingult komisjonitasu. Nimelt oli ette nähtud, et see komisjonitasu tuli tagasi maksta esindajale, mitte kaudsele kliendile. Neil asjaoludel ja vastavalt eelmises punktis meenutatud põhimõtetele tuleb asuda seisukohale, et tasu kaubatarne eest vastas kataloogi täishinnale, mida ei ole vähendatud ning et see hind moodustas maksustatava summa.

32 Lisaks tuleb analüüsida Grattani väidet, mille kohaselt ei ole õige eristada olukorda enne 1. jaanuarit 1978 olukorrast pärast seda kuupäeva, kuna selline eristamine jätab arvesse võtmata käibemaksusüsteemi järjepidevust.

33 Sellega seoses tuleb sarnaselt kohtujuristi arvamusele tema ettepaneku punktides 49 ja 50 märkida, et teise ja kuuenda direktiivi ühtlustamistase ei ole analoogne. Ühise käibemaksusüsteemi põhimõttes, mis kehtestati nõukogu 11. aprill 1967. aasta esimese direktiiviga 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (ELT L 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3) sisalduvad eeskirjad ei olnud mitmes mõttes lõplikud ja eelkõige ei olnud veel ühtlustatud maksustatavat summat.

34 Nagu Euroopa Kohus 5. mai 1982. aasta otsuse punktis 12 kohtuasjas 15/81: Schul Douane Expeditieur (EKL 1982, EKL 1409) märkis, ühtlustas kuues direktiiv maksustatava teokoosseisu ja maksu sissenõutavuse mõisted ja ühtlustas maksustatavat summat.

35 Seda konteksti arvestades võttis liidu seadusandja vastu kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1, mis paneb liikmesriikidele kohustuse määrata kindlaks tingimused, millal võib maksustatavat summat vähendada *a posteriori*. Põhimõtteliselt kohustab see säte liikmesriike vähendama maksustatavat summat iga kord, kui pärast tehingu tegemist jääb maksukohustuslasel saamata osa või kogu tasust (vt 3. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-330/95: Goldsmiths (EKL 1997, lk I-3801, punktid 16–18, ja 29. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-86/99: Freemans, EKL 2001, lk I-4167, punkt 33).

36 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 25–27, ei olnud sellel sättel teises direktiivis analoogi. Pealegi toetab asjaolu, et Euroopa Liidu Nõukogu võttis lisaks kuuenda direktiivi artikli 11 A osale vastu artikli 11 C osa lõike 1, tõlgendust, et artikli 11 C osa ei olnud kuuenda direktiivi artikli 11 A osa või sellele eelnenud teise direktiivi artikli 8 punkti a lahutamatu osa.

37 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et teise direktiivi artikli 8 punkti a tuleb tõlgendada nii, et see ei anna maksukohustuslasele õigust käsitada kaubatarne maksustatavat summat vähendatuna, kui pärast selle tarne tegemist sai esindaja tarnijalt krediiti, mille ta otsustas välja võtta sularahas või kasutada seda tarnijalt juba saadud tarnete eest võlgnetavate summade maksmiseks.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta direktiivi 67/228/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad artikli 8 punkti a tuleb tõlgendada nii, et see ei anna maksukohustuselasele õigust käsitada kaubatarne maksustatavat summat vähendatuna, kui pärast selle tarne tegemist sai esindaja tarnijalt krediiti, mille ta otsustas välja võtta sularahas või kasutada seda tarnijalt juba saadud tarnete eest võlgnetavate summade maksmiseks.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.