

62018CJ0185

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

12. juuni 2019 (*1)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 401 – Neutraalse maksustamise põhimõte – Isikult suure kulla- või muu väärismetallisisaldusega esemete ettevõtja poolt ostmise edasimüügi eesmärgil – Maks varaliste õiguste üleminekult

Kohtuasjas C-185/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) 7. veebruari 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. märtsil 2018, menetluses

Oro Efectivo SL

versus

Diputación Foral de Bizkaia,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president C. Toader, kohtunikud L. Bay Larsen (ettekandja) ja M. Safjan,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

—

Oro Efectivo SL, esindajad: abogado K. Caminos García ja abogado A. Landeta Calvo ning A. Rodríguez Muñoz,

—

Diputación Foral de Bizkaia, esindajad: procurador M. F. Ortiz de Apodaca García ja abogada M. Barrena Ezcurra,

—

Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,

—

Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskait?,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi

ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1

Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (ELT 2006, L 347, lk 1; parandus ELT 2009, L 67, lk 96; edaspidi „käibemaksudirektiiv“) ja neutraalse maksustamise põhimõtet.

2

Taotlus on esitatud Oro Efectivo SL?i ja Diputación Foral de Bizkaia (Biskaia provintsi nõukogu, Hispaania) vahelises kohtuvaidluses seoses keeldumisega maha arvata maks, mis on kogutud varaliste õiguste üleminekult ja dokumentaalselt tõestatud õigustoimingutelt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues direktiiv

3

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160), (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 33 lõikes 1 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks ühenduse teiste sätete kohaldamist, eelkõige nende kehtivate ühenduse õigusnormide sätete kohaldamist, mis käsitlevad aktsiisiga maksustatavate toodete valdamise, liikumise ning järelevalve üldist korraldust, ei takista käesolev direktiiv liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, hasartmängudele ja kihlvedudele, aktsiise, maksumärke ja üldiselt mis tahes makse, tollimakse ja lõive, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena, kui nimetatud maksud, tollimaksud ja lõivud ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

Käibemaksudirektiiv

4

Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 käibemaksudirektiiviga. Käibemaksudirektiivi põhjendustes 4 ja 7 on märgitud:

„(4)

Siseturu loomine eeldab liikmesriikides niisuguste kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusaktide kohaldamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Seetõttu on vajalik ühtlustada kumuleeruvaid käibemakse käsitlevad õigusaktid käibemaksusüsteemi abil, et kõrvaldada niipalju kui võimalik tegurid, mis võivad moonutada konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka ühenduse tasandil.

[...]

(7)

Ühine käibemaksusüsteem peaks isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata.“

5

Selle direktiivi artikkel 401 on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see piiraks ühenduse teiste sätete kohaldamist, ei takista käesoleva direktiivi sätted liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, hasartmängudele ja kihlvedudele, aktsiise, riigilõive ja üldiselt mis tahes makse, lõive ja makseid, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena, kui nimetatud maksud, lõivud ja maksed ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

Hispaania õigus

6

Eelotsusetaotlusest selgub, et asjakohased riigisisised õigusnormid on need, mis asuvad 21. märtsi 1989. aasta Biskaia ajaloolise territooriumi provintsiseaduse 3/1989 varaliste õiguste ülemineku ja dokumentaalselt tõestatud õigustoimingute maksu kohta (Norma foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) artiklites 7 ja 8 (majandusaasta 2010 puhul) ning 24. märtsi 2011. aasta Biskaia ajaloolise territooriumi provintsiseaduse 1/2011 varaliste õiguste ülemineku ja dokumentaalselt tõestatud õigustoimingute maksu kohta (Norma foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) artiklites 9 ja 10 (majandusaastate 2011 ja 2012 puhul). Need on identsed sätetega, mis asuvad kuninga 24. septembri 1993. aasta seadusandliku dekreeidi 1/1993, millega kiidetakse heaks varaliste õiguste ülemineku ja dokumentaalselt tõestatud õigustoimingute maksu seaduse konsolideeritud redaktsioon (Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), (BOE nr 251, 20.10.1993) artiklites 7 ja 8. Eelotsusetaotluses on nende sätete asjakohased väljavõtted kokkuvõtvalt esitatud järgmiselt:

„[...]

—

„maksustatav varaliste õiguste tasu eest üleminek hõlmab füüsiliste või juriidiliste isikute vara hulka kuuluva igat liiki vara ja õiguste tasu eest võõrandamist inter vivos vormistatud aktide alusel;

—

eespool loetletud tehinguid ei maksustata varaliste õiguste tasu eest üleminekuna, „kui neid teostavad ettevõtjad või majandus- või kutsetegevuse raames tegutsevad isikud oma majandus- või kutsetegevuses ja igal juhul siis, kui need kujutavad endast käibemaksuga maksustatavaid kaubatarneid või teenuste osutamist“;

—

seda maksu on poolte vahel kokku lepitud vastupidistest tingimustest olenemata kohustatud igat liiki vara ja õiguste ülemineku pealt maksumaksjana tasuma „nende omandaja“.

7

28. novembri 1992. aasta käibemaksuseaduse 37/1992 (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido; BOE nr 312, 29.12.1992) artiklis 4 on sätestatud, et varaliste õiguste tasu eest üleminekul ei kohaldata käibemaksuga maksustatavatele tehingutele varaliste õiguste ülemineku ja dokumentaalselt tõestatud õigustoimingute maksu.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8

Oro Efectivo, mille põhikirjajärgne tegevusala on tooraine, vääriskivide ja väärismetalli ost, müük, import ja eksport, ostab oma majandustegevuse käigus isikutelt suure kulla- või muu väärismetallisisaldusega esemeid ja müüb need teistele kange või mitmesuguseid väärismetallist detaile valmistavatele ettevõtjatele edasi, selleks et need töödelda ja edasi ringlusse lasta.

9

Hacienda Foral de Bizkaia (Biskaia piirkondlik maksuhaldur, Hispaania) oli seisukohal, et kullast ja muudest metallidest esemete ostmise põhikohtuasjas kõne all oleva hageja poolt isikutelt aastatel 2010–2012 oli maksustatav varaliste õiguste üleminekul ja dokumentaalselt tõestatud õigustoimingutelt kogutava maksuga.

10

Oro Efectivo vaidlustas maksuhalduri otsuse Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaias (Biskaia provintsi majandusasjade halduskohus, Hispaania), väites, et hulk riigisiseseid kohtuid on teinud otsuseid, millest selgub, et kõnealuseid ostutehinguid ei tule maksustada varaliste õiguste üleminekul ja dokumentaalselt tõestatud õigustoimingutelt kogutava maksuga. Lisaks väitis ta, et põhikohtuasjas kõne all olevad ostutehingud tegi ta oma majandustegevuse käigus. Peale selle oli ta arvamusel, et kõnealuse maksu määramine viib vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega topeltmaksustamiseni, kuna need ostutehingud on käibemaksuga juba maksustatud.

11

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Biskaia provintsi majandusasjade halduskohus) jättis 18. juuni 2015. aasta kohtuotsusega selle kaebuse rahuldamata.

12

Oro Efectivo esitas kõnealuse kohtuotsuse peale Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Baskimaa apellatsioonikohus, Hispaania) apellatsioonkaebuse. Apellatsioonkaebus jäeti 13. septembri 2016. aasta kohtuotsusega rahuldamata.

13

Oro Efectivo esitas selle kohtuotsuse peale Tribunal Supremole (Hispaania kõrgeim kohus) kassatsioonkaebuse.

14

Kõnealune kohus täpsustab, et selles kohtus pooleliioleva kohtuvaidluse lahendus sõltub eelkõige asjaolust, kui laialt kohaldada neutraalse maksustamise põhimõtet, nagu on seda tõlgendatud Euroopa Kohus.

15

Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) soovib täpsemalt saada vastust küsimusele, kas käibemaksudirektiivi ja neutraalse maksustamise põhimõttega on kooskõlas õigusnormid, millega pannakse ettevõtjale kohustus tasuda tehingutelt, millega ettevõtja omandab füüsilistelt isikutelt vallasasju, nagu kuld, hõbe või juveelid, käibemaksust eraldiseisvat kaudset maksu varaliste õiguste üleminekult ja dokumentaalselt tõestatud õigustoimingutelt kogutava maksu kujul, kui kõnealust vara kasutab see ettevõtja oma majandustegevuseks ja kui ettevõtja teeb vara uuesti ettevõtlusringlusse laskmisel käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, ilma et tal oleks nende tehingute käigus võimalik maha arvata summat, mis on selle maksuna sama vara esialgsel omandamisel tasutud.

16

Neil asjaoludel otsustas Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiiviga] ja sellest direktiivist tuleneva neutraalse maksustamise põhimõttega, nagu ka seda direktiivi tõlgendava Euroopa Kohtu praktikaga on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt liikmesriik võib nõuda ettevõtjalt või majandus- või kutsetegevuse raames tegutsevalt isikult vallasasja (konkreetselt kulla, hõbeda või juveelide) ostmise pealt muud kaudset maksu peale käibemaksu, kui:

—

ostetud asja kasutatakse töötlemise ja hiljem üleandmise teel nimetatud ettevõtja enda majandustegevuse otstarbel;

—

ostetud asja uuesti ettevõtlusringlusse laskmise raames tehakse käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, ja

—

selles riigis kohaldatav õigus ei võimalda ettevõtjal või majandus- või kutsetegevuse raames tegutseval isikul niisugustes tehingutes esimese nimetatud ostu pealt selle maksuna tasutud maksu maha arvata?“

Menetlus Euroopa Kohtus

17

Eelotsusetaotluse esitanud kohus taotles eelotsusetaotluses Euroopa Kohtu kodukorra artikli 105 lõikes 1 ette nähtud kiirendatud menetluse kohaldamist.

18

Taotlus jäeti Euroopa Kohtu presidendi 30. aprilli 2018. aasta kohtumäärusega Oro Efectivo (C?185/18, ei avaldata, EU:C:2018:298) rahuldamata.

Eelotsuse küsimuse analüüs

19

Oma küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi ja neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mille alusel kohustatakse ettevõtjat kaudset maksu, mida kogutakse varaliste õiguste üleminekul ja mis on käibemaksust eraldiseisev, tasuma tehingutelt, millega ettevõtja ostab isikutelt suure kulla- või muu väärismetallisisaldusega esemeid, kui ettevõtja kasutab kõnealust vara majandustegevuseks ning kui ettevõtja vara töötlemise ja seejärel uuesti ettevõtlusringlusse laskmise eesmärgil müüb need esemed ettevõtjatele, kes valmistavad kange või mitmesuguseid väärismetallist detaile.

20

Sellega seoses tuleb osutada, et käibemaksudirektiivi artikli 401 kohaselt ei takista direktiivi sätteid liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, hasartmängudele ja kihlvedudele, aktsiise, riigilõive ja üldiselt mis tahes makse, lõive ja makseid, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena, kui nimetatud maksud, lõivud ja maksed ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel. Kuna sellega lubab liidu õigus ka erinevate maksustamiskordade olemasolu, võib niisuguseid makse sisse nõuda ka siis, kui nende sissenõudmisega võib kaasneda kumuleerumine käibemaksuga ühe ja sama tehingu raames (vt selle kohta 20. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C?139/12, EU:C:2014:174, punkt 28, ning 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus Viking Motors jt, C?475/17, EU:C:2018:636, punkt 26).

21

Arvestades väljendis „mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena“ sisalduvat eitavat tingimust, võimaldab selle sätte grammatiline tõlgendus järeldada, et liikmesriigil on lubatud makse, lõive ja makseid säilitada ja kehtestada ainult tingimusel, et need ei ole kumuleeruva käibemaksuga samastatavad (7. augusti 2018. aasta kohtuotsus Viking Motors jt, C?475/17, EU:C:2018:636, punkt 27).

22

Kuigi mõistet „kumuleeruv käibemaks“ ei ole määratletud käibemaksudirektiivi artiklis 401 ega selle üheski teises sättes, tuleb märkida, et see artikkel, mille tõlgendamist eelotsusetaotluse esitanud kohus taotleb, on sisuliselt sama mis kuuenda direktiivi artikkel 33 (7. augusti 2018. aasta kohtuotsus Viking Motors jt, C?475/17, EU:C:2018:636, punkt 28).

23

Kohtuasjades, milles tehti 27. novembri 2008. aasta kohtumäärus Renta (C?151/08, ei avaldata, EU:C:2008:662) ning 20. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C?139/12, EU:C:2014:174), on Euroopa Kohus kujutanud oma seisukoha selliste riigisiseste õigusnormide kooskõla kohta kuuenda direktiivi artikli 33 lõikega 1, mis puudutavad varaliste õiguste tasu eest üleminekule kohaldatavat maksu, millel on analoogsed tunnused põhikohtuasjas kõne all oleva maksu tunnustega. Euroopa Kohus, olles meenutanud oma praktikas tuvastatud käibemaksu põhitunnuseid, mida on arvult neli, nimelt käibemaksu üldine kohaldamine tehingute

suhtes, mille ese on kaubad või teenused; maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai; selle maksu sissenõudmine igas tootmis? ja turustusetapis, kaasa arvatud jaemüügi etapis, olenemata eelnenud tehingute arvust, ning eelnevates etappides makstud summade mahaarvamine maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvast käibemaksust selliselt, et maksu kohaldatakse konkreetses etapis üksnes selles etapis lisandunud väärtuse suhtes ja et lõplik maksukoormus lasub lõpptulemusena tarbijal, leidis, et selline maks erineb käibemaksust selle poolest, et seda ei saa kvalifitseerida maksuks, millel on kuuenda direktiivi artikli 33 lõike 1 tähenduses käibemaksu tunnused (27. novembri 2008. aasta kohtumäärus Renta, C-151/08, ei avaldata, EU:C:2008:662, punktid 32 ja 45, ning 20. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, punkt 29).

24

Selle kohta on Euroopa Kohus eelkõige leidnud, et sellist maksu ei kohaldata üldiselt kõigile sellistele tehingutele, mille ese on kaubad või teenused, ning et seda maksu ei koguta tootmis? ja tarnimisprotsessis, kui on ette nähtud, et selle protsessi igas etapis on maksust võimalik maha arvata summad, mis on tasutud protsessi eelnevates etappides (vt selle kohta 27. novembri 2008. aasta kohtumäärus Renta, C-151/08, ei avaldata, EU:C:2008:662, punktid 41 ja 43).

25

Miski Euroopa Kohtule esitatud materjalides ei luba asuda seisukohale, et seda küsimust tuleks käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotluse menetlemisel analüüsida teistmoodi. Seega tuleb kuuenda direktiivi artikli 33 lõiget 1 puudutavad kaalutlused, mille on Euroopa Kohus esitanud käesoleva kohtuotsuse punktides 23 ja 24 viidatud otsustes, lugeda käesolevas kohtuasjas käibemaksudirektiivi artikli 401 suhtes ülekantavaks.

26

Järelikult ei saa põhikohtuasjas kõne all oleva maksuga sarnast maksu lugeda käibemaksudirektiivi artikli 401 tähenduses kumuleeruvaks käibemaksuks.

27

Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab lisaks, et põhikohtuasjas kõne all oleva maksu ja ühise käibemaksusüsteemi samal ajal kohaldamine võib käibemaksu valdkonnas riivata neutraalse maksustamise põhimõtet.

28

Mis puudutab kõnealust põhimõtet, mis on esile toodud käibemaksudirektiivi põhjendustes 4 ja 7, siis tuleb märkida, et selleks et vältida tagajärgi, mis ei ole kooskõlas ühise käibemaksusüsteemi taotletava eesmärgiga saavutada sama tehingu maksustamise tingimuste võrdsus, olenemata liikmesriigist, kus tehing tehakse, tuleb põhikohtuasjas kõne all oleva maksuga sarnase maksu tunnuseid käibemaksu tunnustega võrrelda seda eesmärki silmas pidades. Selle raames tuleb erilist tähelepanu pöörata nõudele, et kogu aeg oleks tagatud ühise käibemaksusüsteemi neutraalsus (vt selle kohta 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus Viking Motors jt, C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 41).

29

Siiski, nagu Euroopa Komisjon on õigesti rõhutanud, kohustab neutraalse maksustamise põhimõte käibemaksu valdkonnas tagama selle neutraalsuse vaid käibemaksudirektiiviga rakendatud

ühtlustatud süsteemi raames. Mis käesoleval juhul puudutab selle direktiiviga ühtlustamata maksu, siis ei saa ühise käibemaksusüsteemi neutraalsust jätta tähelepanuta (vt selle kohta 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, punkt 57).

30

Kõiki eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mille alusel kohustatakse ettevõtjat kaudset maksu, mida kogutakse varaliste õiguste üleminekul ja mis on käibemaksust eraldiseisev, tasuma tehingutelt, millega ettevõtja ostab isikutelt suure kulla- või muu väärismetallisisaldusega esemeid, kui ettevõtja kasutab kõnealust vara majandustegevuseks ning kui ettevõtja vara töötlemise ja seejärel uuesti ettevõtlusringlusse laskmise eesmärgil müüb need esemed ettevõtjatele, kes valmistavad kange või mitmesuguseid väärismetallist detaile.

Kohtukulud

31

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mille alusel kohustatakse ettevõtjat kaudset maksu, mida kogutakse varaliste õiguste üleminekul ja mis on käibemaksust eraldiseisev, tasuma tehingutelt, millega ettevõtja ostab isikutelt suure kulla- või muu väärismetallisisaldusega esemeid, kui ettevõtja kasutab kõnealust vara majandustegevuseks ning kui ettevõtja vara töötlemise ja seejärel uuesti ettevõtlusringlusse laskmise eesmärgil müüb need esemed ettevõtjatele, kes valmistavad kange või mitmesuguseid väärismetallist detaile.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: hispaania.