Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

13. juuni 2013 *

Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 199 lõike 1 punkt g — Vabatahtlik maksejõuetusmenetlus — Maksu tasumise eest vastutav isik — Maksukohustuslane, kellele tehakse teatavaid tehinguid — Mõiste „sundmüük"

Kohtuasjas C-125/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada (Hispaania) 24. veebruari 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. märtsil 2012, menetluses

Promociones y Construcciones BJ 200 SL,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president M. Berger, kohtunikud A. Borg Barthet (ettekandja) ja E. Levits,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

— Promociones y Construcciones BJ 200 SL, esindaja: *procuradora* B. S. Sánchez Pozo, keda abistas *abogado* E. Osuna Martínez,

— Ignacio Alba Muñoz, *abogado*, kes tegutseb Promociones y Construcciones BJ 200 SL pankrotihaldurina ja esindab end ise,

— Hispaania valitsus, esindaja: N. Díaz Abad,

— Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja K. Szíjjártó,

— Euroopa Komisjon, esindaja: L. Lozano Palacios,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: hispaania.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikli 199 lõike 1 punkti g tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Promociones y Construcciones BJ 200 SL-i (edaspidi „Promociones y Construcciones") vabatahtlikus maksejõuetusmenetluses, mille käigus maksustati käibemaksuga kahe sellele äriühingule kuulunud kinnisasja müük.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 põhjendus 42 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriikidel peaks olema võimalik teatavatel juhtudel panna vastutus käibemaksu maksmise eest tarne või teenuse saajale. See aitaks liikmesriikidel eeskirju lihtsustada ning võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega teatavates kindlaksmääratud sektorites ja teatavat liiki tehingute puhul."

4 Direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkt g sätestab, et liikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele tehakse tarne, mis seisneb kinnisvara võõrandamises sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel.

Hispaania õigus

5 28. detsembri 1992. aasta käibemaksuseaduse 37/1992 (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, *BOE* nr 312, 29.12.1992, lk 44247), mida on muudetud 10. oktoobri 2011. aasta seadusega 38/2011, millega muudetakse 9. juuli 2003. aasta seadust 22/2003 maksejõuetusmenetluse kohta (Ley 38/2011 de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio 2003, Concursal, *BOE* nr 245, 11.10.2011, lk 106745), artikli 84 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksukohustuslased on:1) füüsilised või juriidilised isikud, kes on ettevõtjad või kutsealal tegutsevad isikud, kes tarnivad kaupu või osutavad teenuseid, mis on maksustatavad tegevused, kui alljärgnevates lõigetes ei ole sätestatud teisiti;2) ettevõtjad või kutsealal tegutsevad isikud, kellele maksustatava tehingu alusel tarnitakse kaupu või osutatakse teenuseid järgmistel juhtudel:

[…]

e) kinnisvara võõrandamine maksejõuetusmenetluse tagajärjel."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

6 Promociones y Construcciones tunnistati maksejõuetuks 22. veebruari 2010. aasta kohtumäärusega ja alustati vastavat vabatahtlikku maksejõuetusmenetlust („proceso concursal voluntario").

7 Menetluse üldetapis tegi pankrotihaldur kohtule ja võlausaldajatele teatavaks Promociones y Construccionesi varad ja kohustused.

8 Siis tekkis võimalus maha müüa kaks sellele äriühingule kuuluvat kinnisasja. Äriühing esitas 31. jaanuaril 2012 pankrotihalduri nõusolekul ja kokkuleppel ostja Banesto SA-ga müügiloa taotluse vastavalt 9. juuli 2003. aasta seadusele 22/2003 maksejõuetusmenetluse kohta (Ley 22/2003, Concursal, *BOE* nr 164, 10.7.2003, lk 26905).

9 Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada tuvastas 1. veebruari 2012. aasta kohtumäärusega, mis on lõplik ja mida ei ole edasi kaevatud, et müük on otstarbekas ja teenib suure hulga võlausaldajate huve, ning andis seega müügiloa.

10 Loa andmisel Promociones y Construccionesi äritegevusest tulenevaks müügiks tekkis käibemaksuga maksustatav teokoosseis ja selle tagajärjel kohustus tasuda vastav summa Agencia Estatal de Administracíon Tributariale (riigi maksuamet).

11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus avaldab kahtlust küsimuses, kellel maksukohustus tekkis – kas Promociones y Construccionesil või kinnisasjade ostjal. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on see küsimus oluline, et määrata täpselt kindlaks tingimused, millest lähtudes lubatud müük peab toimuma.

12 Neil asjaoludel otsustas Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [...] direktiivi 2006/112 [...] artikli 199 lõike 1 punkti g, mille kohaselt [l]iikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele osutatakse ükskõik millist järgmist teenust või tehakse ükskõik milline järgmine tarne: [...] g) kinnisvara võõrandamine sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel", tuleb juhul, kui kohtumenetlus on kõiki võlausaldajaid hõlmav menetlus, mis algatati kõnealuse võlgniku maksejõuetuks kuulutamisega, tõlgendada nii, et see viitab üksnes vara võõrandamisele, mille puhul on rangelt tegemist likvideerimisega või mis toimub likvideerimisetapis, nii et kõnealuste kinnisasjade võõrandamine peab toimuma võlgniku kogu vara realiseerimisel likvideerimismenetluses, või kuna maksejõuetusmenetlus võib muude võimaluste seas lõppeda maksejõuetu ettevõtte likvideerimisega, hõlmab see samuti mis tahes kinnisvara võõrandamist maksejõuetuks kuulutatud võlgniku poolt kogu maksejõuetusmenetluse vältel?

2. Kas [...] direktiivi 2006/112 [...] artikli 199 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et viidatav „sundmüük" hõlmab kohtulikku maksejõuetusmenetlust, mille käigus on väljaspool võlgniku vara realiseerimist mis tahes sundlikvideerimise etapis ja üksnes otstarbekusest tulenevalt toimunud mõne asja või vara vabatahtlik müük, või viitab see hoopis üksnes võlgniku vara realiseerimiseks läbiviidavatele sundmenetlustele?

3. Kas viimasel juhul, kui [...] direktiivi 2006/112 [...] artikli 199 lõike 1 punkt g viitab rangelt üksnes võlgniku vara realiseerimiseks läbiviidavatele sundmenetlustele, võib viidatud sätet tõlgendada nii, et see välistab käibemaksukohustuse ümbermääramise mis tahes kinnisvara võõrandamisel maksejõuetuks tunnistatud võlgniku poolt otstarbekusest tulenevalt ja kõigi võlausaldajate huve silmas pidades ning väljaspool tema vara realiseerimist üldises likvideerimismenetluses, mistõttu tuleks jätta kohaldamata siseriiklik seadus, mis laiendaks direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punktis g sätestatut nimetatud direktiivis käsitlemata juhtudele?"

Eelotsuse küsimuste vastuvõetavus

13 Hispaania valitsus vaidlustab eelotsuse küsimuste vastuvõetavuse mitmest aspektist. Esiteks leiab ta, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole pädev esitama Euroopa Kohtule küsimusi normi kohta, mille tõlgendamine kuulub halduskohtute ainupädevusse. Teiseks on küsimused hüpoteetilised ja neil puudub seos põhikohtuasja vaidlusesemega, kuna need käsitlevad kinnisasja ostja ja maksuhalduri

vahelist maksuõigussuhet ega ole seega maksejõuetusmenetluses asjassepuutuvad. Kolmandaks ei ole eelotsusetaotluses esitatud põhjendusi, miks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul oma otsuse tegemiseks vaja vastust neile küsimustele.

14 Seoses esimese argumendiga, mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuse puudumist, tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohtul ei ole õigust kontrollida, kas eelotsusetaotlus on tehtud kooskõlas kohtukorraldust ja kohtumenetlust reguleerivate siseriiklike õigusaktidega (vt 11. juuli 1996. aasta otsus kohtuasjas C-39/94: SFEI jt, EKL 1996, lk I-3547, punkt 24, ja 1. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-213/04: Burtscher, EKL 2005, lk I-10309, punkt 30).

15 Pealegi on väljakujunenud kohtupraktika kohaselt üksnes liikmesriigi kohtul, kelle lahendada on vaidlus ja kes vastutab langetatava kohtuotsuse eest, pädevus kohtuasja eripära arvestades hinnata, kas kohtuotsuse tegemiseks on vaja eelotsust ja kas Euroopa Kohtule esitatud küsimustel on kohtuasja seisukohast tähtsust. Järelikult, kui esitatud küsimused puudutavad liidu õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus reeglina kohustatud eelotsuse tegema (vt eelkõige 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-470/11: Garkalns, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika). Niisiis tuleb liidu õiguse küsimuste puhul lähtuda eeldusest, et need on asjakohased (eespool viidatud kohtuotsus Garkalns, punkt 18).

16 Teise argumendi puhul, mille kohaselt eelotsuse küsimused on hüpoteetilised, tuleb nentida, et see argument ei ole asjakohane. Nimelt põhineb see esiteks eeldusel, et käibemaks tuleb maksta kinnisvara ostjal. Ent küsimuste eesmärk ongi just teada saada, kes peab tasuma käibemaksu maksejõuetusmenetluse raames – kas maksejõuetu äriühing ehk kinnisvara müüja või hoopis ostja. Teiseks, nagu ka eelotsusetaotluse esitanud kohus oma otsuses esile toob, on eelotsuse küsimused asjassepuutuvad nende tingimuste täpseks kindlaksmääramiseks, millest lähtudes lubatud müük peab toimuma.

17 Seoses kolmanda argumendiga, et eelotsusetaotluses ei ole esitatud põhjendusi, tuleb tõdeda, et ka see kuulub tagasilükkamisele. Taotlusest nähtub nimelt, et kohtu poolt kinnisvara müügiloa andmisega tekkis käibemaksuga maksustatav teokoosseis ja selle tagajärjel kohustus tasuda vastav summa maksuhaldurile. Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkis kahtlus, milline üksus peab maksu tasuma, otsustas ta sellest tulenevalt peatada antud loa täitmise ja saata Euroopa Kohtule käesolevas asjas eelotsuse küsimused.

18 Eespool esitatud kaalutlustest tuleneb, et eelotsuse küsimused on vastuvõetavad.

Eelotsuse küsimuste analüüs

19 Kahe esimese küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et mõiste „sundmüük” hõlmab kinnisvara mis tahes müüki võlgniku poolt kogu maksejõuetusmenetluse vältel, kaasa arvatud esimene etapp, mil likvideerimist ei toimu ja toimub müük poolte vabatahtlikul kokkuleppel.

20 Artikli 199 lõike 1 punkti g kohaselt võivad liikmesriigid sätestada, et maksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele kinnisvara võõrandatakse sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel.

21 Kõigepealt tuleb märkida, et kuigi direktiivi hispaaniakeelses versioonis on kasutatud mõistet „likvideerimine” (*liquidación*), nähtub erinevate keeleversioonide uurimisel, et kõige enam on kasutatud väljendit „sundmüük” (tšehhi keeles „řízení o nuceném prodeji”, saksa keeles „Zwangsversteigerungsverfahren”, inglise keeles „compulsory sale procedure”, leedu keeles „priverstinio

pardavimo", malta keeles „proċedura ta' bejgħ obbligatorju", portugali keeles „um processo de venda coerciva" ja slovaki keeles „konanie o nútenom predaji"). Selle mõiste tähendusväli on laiem kui likvideerimisel sõna otseses tähenduses.

22 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa ühes keeleversioonis kasutatud liidu sätte sõnastus olla selle sätte tõlgendamise ainus alus ja sellele keeleversioonile ei saa tõlgendamisel anda eelist muude keeleversioonide ees. Niisugune lähenemine oleks tegelikult vastuolus liidu õiguse ühetaolise kohaldamise nõudega. Kui keeleversioonides on erinevusi, tuleb sätet tõlgendada lähtuvalt selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, mille osaks see säte on (vt 12. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-149/97: Institute of the Motor Industry, EKL 1998, lk I-7053, punkt 16, ning 25. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas C-451/08: Helmut Müller, EKL 2010, lk I-2673, punkt 38).

23 Esmalt tuleb direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkti g kohta seoses üldise ülesehitusega märkida, et tegemist on erandiga direktiivi artiklis 193 osutatud põhimõttest, et käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav. Artikkel 199 lubab nimelt liikmesriikidel lõike 1 punktides a–g nimetatud juhtudel kasutada pöördmaksustamist, mille puhul tasub käibemaksu see maksukohustuslane, kellele käibemaksuga maksustatav tehing tehakse.

24 Nagu komisjon ja Ungari valitsus Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades märkisid, on direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkti g säte nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiiviga 2006/69/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ teatavate meetmete osas, mille eesmärk on lihtsustada käibemaksustamise menetlust ja aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist ning millega tunnistatakse kehtetuks teatavaid erandeid lubavad otsused (ELT L 221, lk 9), esimest korda sisse viidud nõukogu 17. mai 1977. aasta 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).

25 Nagu nähtub direktiivi 2006/69 põhjendusest 1, on selle direktiivi eesmärk võimaldada kõigil liikmesriikidel kohaldada maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise tõkestamiseks erandeid, mida varem oli lubatud rakendada üksikutel liikmesriikidel.

26 Direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkti g sõnastuse väljatöötamisel lähtuti eranditest, mis olid põhjendatud asjaoluga, et maksu tasuma kohustatud isik ei olnud osutatud erandjuhtudel enamasti suuteline arvele märgitud käibemaksu tasuma, kuna ta oli rahalistes raskustes.

27 Ühtlasi on oluline esile tõsta, et kui direktiiviga 2006/69 muudetud sõnastuses osutab direktiivi 77/388 artikli 21 lõige 2 artikli 28g punkti c alapunkti vii sõnastuses „sundmüügile", siis esialgne ettepanek võtta vastu nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ teatavate meetmete osas, mille eesmärk on lihtsustada käibemaksustamise menetlust ja aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist ning millega tunnistatakse kehtetuks teatavaid erandeid lubavad otsused (KOM(2005) 89 (lõplik)) mainis kitsamat mõistet, nimelt „sundlikvideerimist". Järelikult ei soovinud seadusandja piirata pöördmaksustamise kohaldamist võlgniku vara realiseerimisega likvideerimismenetluses kitsamas tähenduses, vaid soovis hoopis sätestada selle laiema kohaldamisala.

28 Teiseks tuleb direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punktiga g taotletava eesmärgi puhul esile tuua, et direktiivi põhjenduse 42 kohaselt peaksid liikmesriigid saama teatavatel juhtudel kasutada pöördmaksustamist teatavates kindlaksmääratud sektorites ja teatavat liiki tehingute puhul, et eeskirju lihtsustada ning võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega. Niisiis võimaldab see säte maksuhalduril asjaomastele tehingutele kohaldatava käibemaksu kätte saada, kui võlgnikul on selle tasumine raskendatud.

29 Kuna võlgniku võime tasuda maksuhaldurile kinnisasja müügiarvele märgitud käibemaks on alates maksejõuetusmenetluse alustamisest küsitav, sest see on algatatud võlgniku maksejõuetuks kuulutamisega, siis ei saa pöördmaksustamise rakendamist piirata kinnisvara üleandmisega, mis toimub maksejõuetu võlgniku vara realiseerimisel likvideerimismenetluse käigus. Asjaolu, et võlgnik on sunnitud müüma nimetatud vara sellises maksejõuetusmenetluses, mis nagu põhikohtuasjas ei too kaasa likvideerimist, eesmärgiga rahuldada võlausaldajate nõuded või taastada võlgniku majandus- või kutsetegevus, on piisav selleks, et rakendada pöördmaksustamist.

30 Sellest järeldub, et pöördmaksustamist võib kohaldada kinnisvara müügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel kogu maksejõuetusmenetluse vältel olenemata sellest, kas see toob või ei too kaasa likvideerimise, juhul kui müük on vajalik võlausaldajate nõuete rahuldamiseks või võlgniku majandus- või kutsetegevuse taastamiseks.

31 Direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkt g on kahtlemata erand selle direktiivi tavapärastest normidest ja seega tuleb seda – kooskõlas väljakujunenud kohtupraktikaga – tõlgendada täht-tähelt. Samas olgu öeldud, et tähttäheline tõlgendamine ei saa viia selleni, et säte minetab oma toime (vt 13. detsembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-395/11: BLV Wohn-und Gewerbebau, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika). Pöördmaksustamise kohaldamise piiramine kinnisvara müügiga, mis toimub võlgniku vara realiseerimisel likvideerimismenetluses, ei aitaks kaasa taotletava eesmärgi täielikule saavutamisele, kuna maksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise oht tekib niipea, kui võlgnik on tunnistatud maksejõuetuks.

32 Seega tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et mõiste „sundmüük” hõlmab kinnisvara mis tahes müüki võlgniku poolt kohtuotsuse alusel mitte ainult tema vara realiseerimisel likvideerimismenetluses, vaid ka maksejõuetusmenetluse käigus, mis eelneb likvideerimismenetlusele, juhul kui müük on vajalik võlausaldajate nõuete rahuldamiseks või võlgniku majandus- või kutsetegevuse taastamiseks.

33 Võttes arvesse esimesele ja teisele küsimusele antud vastust, ei ole kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

34 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 (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 199 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et mõiste „sundmüük” hõlmab kinnisvara mis tahes müüki võlgniku poolt kohtuotsuse alusel mitte ainult tema vara realiseerimisel likvideerimismenetluses, vaid ka maksejõuetusmenetluse käigus, mis eelneb likvideerimismenetlusele, juhul kui müük on vajalik võlausaldajate nõuete rahuldamiseks või võlgniku majandus- või kutsetegevuse taastamiseks.

Allkirjad