Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 17. detsembril 2015 [1]

Kohtuasi C-550/14

Envirotec Denmark ApS
versus
Skatteministeriet

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Østre Landsret (Ida ringkonnakohus, Taani))

Maksuõigusnormid — Käibemaks — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 198 lõige 2 — Soetaja maksukohustus kullamaterjali või pooltoodete tarnimisel — Erinevatest kullasisaldusega metallesemetest kokku sulatatud kullakangid

I. **Sissejuhatus**

1. „Vaid kulla poole kipub, vaid kulla küljes ripub kõik ilmas”, mõtiskleb Margarete Johann Wolfgang von Goethe teoses „Faust” ehete ja loomuliku ilu suhte üle. [2] Kuidas ta end aga tunneks ja millised mõtted talle veel pähe tuleksid, kui kett ja kõrvarõngad, mis teda enda arvates nii kauniks teevad, oleksid valmistatud muu hulgas teiste inimeste hambakullast? Just sellega võib olla tegemist käesolevas kohtuasjas, mis käsitleb selliste kullakangide tarnimise käibemaksuga maksustamist, mis on kokku sulatatud paljudest kasutatud kuldesemetest ja mis omakorda on ette nähtud ehete ja muude esemete valmistamiseks.

2. Kullale pööratakse ka liidu käibemaksuõiguses erilist tähelepanu. Ühte kulda puudutavat erisätet käsitleb käesolevas asjas Taani kohtu esitatud eelotsusetaotlus. Euroopa Kohus peab siinjuures selgitama, kes on käibemaksu tasumise eest vastutav isik juhul, kui omanikku ei vaheta mitte uued, vaid ringlussevõetud kullakangid. See küsimus läheks Margaretele siiski küllap vähem korda.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, Faust. Tragöödia, peatüki „Õhtu” kolm viimast värssi (tlk August Sang, 1967, Eesti Raamat, lk 156).

II. **Õiguslik raamistik**

A. *Liidu õigus*

3. Euroopa Liidu liikmesriikides reguleerib käibemaksuga maksustamist nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi [3] (edaspidi „käibemaksudirektiiv"). Kuni 31. detsembrini 2006 kehtinud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas [4] (edaspidi „kuues direktiiv") ei kuulu põhikohtuasjas küll kohaldamisele. See sisaldab siiski sätteid, mis on ka käesolevas kohtuasjas määrava tähtsusega ja mille ettevalmistavaid materjale tuleb seetõttu samuti arvesse võtta.

4. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktile a maksustatakse käibemaksuga „kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

5. Maksu tasumise eest vastutavat isikut määratleb käibemaksudirektiivi artikkel 193 põhikohtuasjas kohaldamisele kuuluvas redaktsioonis [5] järgmiselt:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned […] on maksustatavad, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199b ja artiklile 202 tasub maksu teine isik."

6. Käibemaksudirektiivi artiklis 198 on sätestatud järgmine erand:

„1) […]

2) Kui kullamaterjali või pooltooteid, mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku, või artikli 344 lõike 1 määratlusele vastavat investeeringukulda tarnib maksukohustuslane, kes kasutab artiklites 348, 349 ja 350 sätestatud valikutest üht, võib liikmesriik määrata soetaja isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.

3) Liikmesriigid määravad kindlaks lõigete 1 ja 2 rakendamise korra ja tingimused."

7. Käibemaksudirektiivi põhjenduses 55 on selle kohta märgitud järgmist:

„Maksudest kõrvalehoidumise takistamiseks ja samas tehingute rahastamisvajaduse vähendamiseks sellise kulla tarnete puhul, mis ületab teatava puhtusemäära, on õigustatud liikmesriikidel lubada isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määrata soetaja."

8. Peale selle võivad liikmesriigid vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punktile d sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele osutatakse ükskõik millist järgmist teenust või tehakse ükskõik milline järgmine tarne:

„d) kasutatud materjali tarned, sellise kasutatud materjali tarned, mida samal kujul ei ole võimalik taaskasutada, jääkide, tööstuslike ja mittetööstuslike jäätmete, ringlussevõtmiseks sobivate jäätmete, osaliselt töödeldud jäätmete, vanametalli ja teatavate kaupade tarned ning teenuste osutamine vastavalt VI lisas esitatud loetelule;"

3 — L 347, lk 1.

4 — L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

5 — See on käibemaksudirektiivi redaktsioon, mida on viimati muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) seoses hariliku maksumäära miinimumtaseme järgimise kohustuse kestusega (ELT L 326, lk 1).

9. Nimetatud VI lisa loetelu sisaldab mh järgmist:

„1. Mustmetallide ja värviliste metallide jäätmete, jääkide ning kasutatud materjalide, sealhulgas must- või värviliste metallide või nende sulamite töötlemisel, tootmisel või sulatamisel saadud pooltoodete tarned;

2. osaliselt töödeldud must- ja värviliste metallide tarned ja teatavad nendega seotud töötlemisteenused;

3. must- ja värvilistest metallidest […] koosnevate jääkide ja muu ringlussevõtmiseks sobiva materjali tarned […];

4. vanaraua ja vanametalli […] tarned […];

5. […];

6. alusmaterjali töötlemisel saadud jääkide ja jäätmete tarned."

10. Käibemaksudirektiivi artikkel 168 sätestab õiguse kohta maha arvata soetatud kaupadelt tasutud sisendkäibemaks järgmist:

„Kui kaupu […] kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[…]".

B. *Siseriiklik õigus*

11. Taanis reguleerib käibemaksuga maksustamist Taani käibemaksuseadus (momslov). Nimetatud seaduse § 46 lõikes 1 on maksu tasumise eest vastutav isik määratletud järgmiselt:

„Käibemaksu tasuvad maksukohustuslased, kes sooritavad Taanis maksustatavaid kaubatarneid […]. Käibemaksu on siiski kohustatud tasuma kauba […] saaja, kui:

[…]

4) tarne või teenuse saaja on Taanis registreeritud ettevõtja, kellele tarnitakse investeeringukulda, millelt tuleb § 51a alusel tasuda maksu, või kullamaterjali või pooltooteid, mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku või enam."

III. **Põhikohtuasi**

12. Põhikohtuasi puudutab äriühingu Envirotec Denmark ApS (edaspidi „Envirotec") käibemaksuvõlga Taanis 2011. aasta viimase kvartali eest.

13. Selles kvartalis ostis Envirotec ühelt teiselt Taani äriühingult 24 metallkangi, mille kullasisaldus oli keskmiselt 500 kuni 600 tuhandikku. Lisaks kullale sisaldasid metallkangid mitmesuguseid muid materjale nagu nt kuldhambaid, kummiainet, polüvinüülkloriidi, vaske, amalgaami, elavhõbedat ja pliid. Müüja oli nimelt sulatanud kõnealused kangid tööstusettevõtjatelt ostetud tootmisjääkidest ning vanadest ehetest, söögiriistadest, kelladest jms. Selleks et kangides sisalduvat kulda oleks võimalik kasutada uute kuldasisaldavate toodete valmistamiseks, tuli kangidest kõigepealt eraldada muud koostisosad.

14. Envirotec pidi 24 kangi ostu eest tasuma käibemaksu 1 099 695 Taani krooni (ligikaudu 150 000 eurot), mille Envirotec müüjale ka tasus. Müüja jättis siiski Taani käibemaksu tasumata. Hiljem likvideeriti müüja maksejõuetuse tõttu.

15. Envirotec nõuab nüüd Taani maksuhaldurilt müüjale tasutud käibemaksu tagastamist, väites, et tal on õigus sisendkäibemaks maha arvata. Taani maksuhaldur on siiski seisukohal, et mitte müüja, vaid Envirotec ise on kohustatud vastavalt Taani käibemaksuseaduse § 46 lõike 1 punktile 4 tehingu eest käibemaksu tasuma. Järelikult ei ole Envirotecil ka õigust müüjale ebaõigesti tasutud käibemaksusummat sisendkäibemaksuna maha arvata. Envirotec on seevastu seisukohal, et Taani õigusnorm, mis käsitleb pöördmaksustamist ja mis võeti vastu käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 alusel, ei ole käesoleval juhul tema suhtes kohaldatav.

IV. **Menetlus Euroopa Kohtus**

16. Østre Landsret (Ida ringkonnakohus), kes käesolevat kohtuasja nüüd menetleb, peab põhikohtuasja lahendamise seisukohast määravaks liidu õiguse tõlgendamist ja esitas 28. novembril 2014 Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kangid, mis koosnevad juhuslikult ja suvaliselt kokkusulatatud kullasisaldusega kasutatud metallesemetest, on hõlmatud mõistega „kullamaterjal või pooltooted" käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 tähenduses?"

17. Euroopa Kohtu menetluses esitasid Taani Kuningriik, Eesti Vabariik ja Euroopa Komisjon 2015. aasta märtsis kirjalikud seisukohad.

V. **Õiguslik hinnang**

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma eelotsuse küsimusega sisuliselt teada, kas põhikohtuasja esemeks olevad kangid kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 kohaldamisalasse. Selle sätte kohaselt võib liikmesriik mh „kullamaterjali või pooltoodete, mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku", tarnimisel määrata soetaja – ja mitte tarnija nagu tavapäraselt – isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.

19. Minu arvates tuleb eelotsuse küsimusele vastata jaatavalt. Seda seetõttu, et kangid, mis on kokku sulatatud sellistest erinevatest kullasisaldusega metallesemetest nagu põhikohtuasjas, vastavad „kullamaterjalina" käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 kohaldamise tingimustele. See tuleneb kõnealuse sätte sõnastuse, konteksti ja eesmärgi tõlgendusest, nagu ma seda alljärgnevalt selgitan.

A. *Sõnastus*

20. Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 eri keeleversioonide sõnastus ei ole mõiste „kullamaterjal" tähenduse poolest ühene.

21. Nii on taanikeelses versioonis kasutatud mõistet „råmetal", mille saksakeelne vaste on „Rohmetall" [ja eestikeelne vaste „toormetall"].[6] Selle all tuleb tavapärases keelekasutuses mõista puhast, töötlemata metalli. Samas tähenduses kasutatakse mõistet „d'or sous forme de matière première" prantsuskeelses versioonis.

22. Sellise kitsa tõlgenduse kohaselt saaks kullamaterjali mõiste alla käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 tähenduses liigitada ainult sellised kullakangid, mis koosnevad kõrge puhtusastmega kullast, seega ligi 100% kullast. Erinevatest kullasisaldusega metallesemetest kokkusulatatud kangid, mille kullasisaldus on ainult 500 kuni 600 tuhandikku nagu käesolevas asjas, ei kuuluks seega kullamaterjali mõiste alla.

23. Teisest küljest sisaldavad näiteks käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 saksakeelne versioon, kus on kasutatud sõna „Goldmaterial" [eesti keeles „kullamaterjal"] ja ingliskeelne versioon, kus on kasutatud väljendit „gold material" [eesti keeles „kullamaterjal"] igal juhul mõisteid, mille tähendus on laiem kui „toormetallil" ja mis ei tähista üksnes sellist kulda, millel on kõrge puhtusaste. „Kullamaterjali" all võib nimelt mõista igasugust materjali, mis osaliselt koosneb kullast, seega ka käesolevas asjas kõne all olevat sulamit erinevatest kullasisaldusega metallesemetest.

24. Kui liidu õigusnormi eri keeleversioonid erinevad üksteisest nagu käesolevas asjas, siis ei saa käsitletava väljendi ulatust väljakujunenud kohtupraktika kohaselt hinnata ainuüksi selle sõnastuse põhjal, vaid seda väljendit tuleb tõlgendada lähtudes kontekstist, milles see esineb, ja selle õigusakti eesmärkidest, kus seda on kasutatud.[7]

B. *Kontekst*

25. Kõigepealt võiks seega käibemaksudirektiivi artikli 198 lõikes 2 kasutatud mõistega „kullamaterjal" seotud kontekst aidata otsustada, kas erinevatest kullasisaldusega metallesemetest kokkusulatatud kang kuulub selle mõiste alla.

1. Artikli 198 lõikes 2 sätestatud minimaalse puhtusastme nõue

26. Kõnealust sätet kohaldatakse „kullamaterjali või pooltoodete, mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku", tarnimise suhtes. Juhul kui lauseosa „mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku" ei käi mitte ainult „pooltoodete", vaid ka „kullamaterjali" kohta, hõlmaks see mõiste paratamatult nii kõrge puhtusastmega kulda kui ka väiksema kullasisaldusega materjali nagu käesolevas asjas.

27. Kui oletada siiski, et kõnealune lauseosa käib ainult pooltoodete kohta, siis ei kehtiks puhtusastme nõue kullamaterjali puhtusastme suhtes. Sellest võiks esiteks järeldada, et igasugune puhtusaste on piisav, et anda alust oletuseks, et tegemist on kullamaterjaliga. Kuna see läheks siiski liiga kaugele, võiks selgelt sõnastatud kullamaterjali puhtusastme nõude puudumine toetada arusaama, et üksnes kõrge puhtusastmega kuld tuleb liigitada kullamaterjali mõiste alla.

28. Seda, milliste mõistete kohta kõnealune lauseosa aga käib, ei ole kõnealuse sätte sõnastusest võimalik üheselt mõistetavalt järeldada. Vähemalt saksa-, inglis- ja prantsuskeelse versiooni alusel on mõlemad tõlgendused võimalikud.

6 — Vt käibemaksudirektiivi taani- ja saksakeelse versiooni praegu kehtiva artikli 199a lõike 1 punkti j, mis lisati sellesse direktiivi nõukogu 22. juuli 2013. aasta direktiivi 2013/43/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) seoses pöördmaksustamise valikulise ja ajutise kohaldamisega teatavate pettusealdiste kaupade ja teenuste tarnete suhtes (ELT L 201, lk 4), artikli 1 punkti 2 alapunktiga b.

7 — Vt nt kohtuotsused Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, punkt 14); Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, punkt 28) ja Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 47).

29. Ka käibemaksudirektiivi põhjendusest 55 ei ole siinkohal abi. Selles on küll käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 eesmärkide kirjeldamisel kokkuvõtlikult juttu kõnealuse sättega hõlmatud esemetest kui „kullast, mis ületab teatava puhtusemäära". Sellest ei saa siiski igal juhul järeldada, et nii kullamaterjali kui ka pooltoodete puhtusaste peab olema vähemalt 325 tuhandikku. Käibemaksudirektiivi põhjenduses 55 esitatud nõue oleks nimelt täidetud ka siis, kui kullamaterjali all tuleks mõista üksnes kõrge puhtusastmega kulda, seega sellist materjali, mille puhtusaste on vähemalt 995 tuhandikku kaaluosa.[8]

30. Seega ei nähtu kokkuvõttes käibemaksudirektiivi artikli 198 lõikes 2 sätestatud minimaalse puhtusastme nõudest, kas kullamaterjali mõiste hõlmab käesolevas asjas vaidluse all olevaid metallkange.

2. Kullajäätmete liigitumine käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkti d alla

31. Envirotec asus käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 konteksti tõlgendamise küsimuses põhikohtuasjas seisukohale, et ükski kõnealuses sättes esitatud mõistetest ei hõlma kullajääke ja -jäätmeid, millega on aga tegemist käesolevas asjas. Seda seetõttu, et kulla*jäätmete* ostu pöördmaksustamist reguleerib alles hiljem vastu võetud erisäte, nimelt käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkt d.

32. Sellega seoses lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus ilmselt sellest, et Taani käibemaksuseaduse § 46 lõike 1 punkt 4, mis on põhikohtuasjas määrava tähtsusega, ei tugine käibemaksudirektiivi viimati nimetatud sättele, vaid üksnes artikli 198 lõikele 2, mis on eelotsuse küsimuse ese. Järelikult on põhikohtuasja seisukohast oluline teha vahet selle alusel, kas vaidlusaluste kangide ostu pöördmaksustamine on hõlmatud käibemaksudirektiivi ühe või teise sättega.

33. Sellega seoses tuleb küll möönda, et säte, millele Envirotec viitab, sisaldab eri kaupade loetelu, mis oma sõnastuse kohaselt puudutab ka kullasisaldusega ringlussevõetud esemeid, kuna kuld kuulub nimetatud loetelus mitu korda nimetatud „värviliste metallide" hulka. Käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkti d kohaldamisala aga just nimelt ei piirdu kullaga, vaid hõlmab mh kõiki ülejäänud värvilisi metalle. Seega saaks käesolevas asjas käsitletavat käibemaksudirektiivi artikli 198 lõiget 2 käsitada kui *lex specialis*'t kulla suhtes, mis seetõttu kohaldub ka kullajäätmete suhtes.

34. Siiski tuleneb mh värviliste metallide jäätmeid käsitleva artikli 199 lõike 1 punkti d ettevalmistavatest materjalidest viide sellele, et käesolevas asjas tõlgendatav käibemaksudirektiivi artikli 198 lõige 2 just nimelt ei hõlma kullajäätmeid.

35. Artikli 199 lõike 1 punktile d eelnenud sätted[9] kuuendas direktiivis võeti vastu alles pärast käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2[10] vastuvõtmist direktiiviga 2006/69/EÜ. Muutmisdirektiiv 2006/69/EÜ on aga koostatud nii, nagu oleks liidu seadusandja sel ajal lähtunud sellest, et kullajäätmete puhul ei olnud veel vastu võetud sätteid, mis puudutavad pöördmaksustamist, kuigi sel ajal kehtis juba säte, mis eelnes käesolevas asjas tõlgendatavale käibemaksudirektiivi artikli 198 lõikele 2.

8 — Vt investeeringukulla määratlus käibemaksudirektiivi artikli 344 lõike 1 punktis 1.

9 — Käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punktile d eelnenud säte on artikli 21 lõike 2 punkti c alapunkt iv (kuuenda direktiivi artikliga 28g kehtestatud redaktsioonis), mis võeti vastu 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).

10 — Käibemaksudirektiivi artikli 198 lõikele 2 eelnenud säte on kuuenda direktiivi artikli 26b F osa esimene lause ja see põhineb nõukogu 12. oktoobri 1998. aasta direktiivil 98/80/EÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ – investeeringukulda käsitlev erikord (ELT L 281, lk 31; ELT eriväljaanne 09/01, lk 315).

36. Muutmisdirektiiviga 2006/69/EÜ tunnistati nimelt kehtetuks mitu liikmesriikidele antud luba [11] kalduda kõrvale liidu kehtivast käibemaksuõigusest. [12] Nagu tuleneb direktiivi 2006/69/EÜ põhjendusest 8 ja direktiivi ettevalmistavatest materjalidest, [13] puudutab kehtetuks tunnistamine kõiki neid volitusi, mida nüüd hõlmavad uue direktiivi sätted ja mis ei ole seetõttu tulevikus vajalikud. Esimesena on direktiivi 2006/69/EÜ II lisas nimetatud nõukogu otsust, millega antakse Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigile luba kehtestada spetsiaalne maksustamissüsteem, et vältida maksukohustuslasest isikute vahelist teatavat liiki pettust või maksudest kõrvalehoidumist kullatarnete, kuldmüntide ja kullajäätmete puhul. [14]

37. Asjaolu, et kõnealune luba tunnistati kehtetuks alles direktiiviga 2006/69/EÜ, räägib selle poolt, et liidu seadusandja näis nimetatud muutmisdirektiivi arvestades lähtuvat sellest, et kullatarnete puhul on muudetud ka õiguslikku regulatsiooni. Kuna praegune artikli 199 lõike 1 punkt d, mis oli tookord üsna uus, käis eelkõige jääkide ja jäätmete kohta, võiks sellest järeldada, et kulla*jäätmeid* hõlmab – vastavalt Enviroteci väidetele – üksnes see säte, mitte aga käibemaksudirektiivi artikli 198 lõige 2.

38. Iseenesest ei ole eespool esitatud argument, mis ei tugine mitte käesolevas asjas käsitletava sätte, vaid ühe muu normi ettevalmistavatele materjalidele, kuigi veenev. Kuna kõnealuse Ühendkuningriigile antud loa kehtetuks tunnistamist ei olnud ka direktiivi 2006/69/EÜ esialgses eelnõus ette nähtud, [15] esineb lisaks võimalus, et see lisati seadusandlikus menetluses ainult seetõttu, et leiti, et luba oli iganenud juba tookord kehtinud õiguse järgi.

39. Järelikult ei saa asjaolust, et käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punktis d on sätestatud erinorm, mis käsitleb värviliste metallide jäätmeid, lõppkokkuvõttes kahtlusteta järeldada, et käesolevas asjas käsitletav käibemaksudirektiivi artikli 198 lõige 2 kuulub kohaldamisele.

3. Tolliõiguslik klassifitseerimine

40. Mis puudutab seda, et põhikohtuasjas on viimaks täiendavalt viidatud tariifsele klassifitseerimisele, siis ei ole see võrdlus veenev. Kombineeritud nomenklatuur, [16] mis sisaldab kaupade liigitust, mille eesmärk on esmajoones kindlaks määrata asjaomane tollimaksumäär, [17] järgib muid eesmärke kui käesolevas asjas tõlgendatav käibemaksudirektiivi artikli 198 lõige 2.

41. Euroopa Kohus on käibemaksudirektiivi tõlgendamiseks küll juba täiendavalt viidanud mõistete kasutamisele kombineeritud nomenklatuuris, kuid üksnes kohaldamisele kuuluva tollimaksumääraga seoses. [18] Tollimaksumäära kindlaksmääramisel tuleneb aga juba käibemaksudirektiivi artikli 98 lõikest 3 teatav seos kombineeritud nomenklatuuriga. [19]

11 — Kõnealused load olid antud kuuenda direktiivi artikli 27 alusel.

12 — Vt direktiivi 2006/69/EÜ artikkel 2 koostoimes II lisaga.

13 — Vt komisjoni 16. märts 2005. aasta ettepanek võtta vastu n**õukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ teatavate meetmete osas, mille eesmärgiks on lihtsustada käibemaksustamise menetlust ja aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist, ning millega tunnistatakse kehtetuks teatavad erandeid lubavad** otsused (KOM(2005) 89 (lõplik)), lk 4.

14 — Nõukogu otsus, mis loetakse vastuvõetuks 15. aprillil 1984 ja millega antakse Ühendkuningriigile luba kehtestada kuuendast direktiivist kõrvale kalduv meede eesmärgiga spetsiaalse maksustamissüsteemi abil vältida maksukohustuslastest isikute vahelist teatavat liiki pettust või maksustamise vältimist kullatarnete, kuldmüntide ja kullajäätmete puhul (EÜT L 264, lk 27).

15 — Komisjoni ettepanek (viidatud eespool 13. joonealuses märkuses), lk 11 ja 12.

16 — Nõukogu 23. juuli 1987. aasta määruse (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta (EÜT L 256, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 382) I lisa.

17 — Määruse (EMÜ) nr 2658/87 artikli 1 lõige 3 (viidatud eespool 16. joonealuses märkuses).

18 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania (C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 44).

19 — Selle sätte kohaselt võivad liikmesriigid vähendatud maksumäärade kohaldamisel kaupade rühmade suhtes kasutada asjakohaste rühmade täpse ulatuse määramiseks kaupade kombineeritud nomenklatuuri.

42. Sellist seost kombineeritud nomenklatuuris kasutatud määratlustega käesolevas asjas tõlgendatava käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 puhul siiski ei esine. Tegemist ei ole tollimaksumäära kindlaksmääramisega ja kõnealune säte ei viita ka – näiteks erinevalt käibemaksudirektiivi artikli 148 punktist b – sõnaselgelt kombineeritud nomenklatuurile.

4. Konteksti tõlgendamise tulemus

43. Eeltoodut arvestades ei nähtu käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 kontekstist kahtlusteta, kas kangid, mis on kokku sulatatud erinevatest kullasisaldusega metallesemetest, tuleb liigitada kullamaterjali mõiste alla. Järelikult tuleb sellele küsimusele vastata kõnealuse sätte eesmärke arvesse võttes.

C. *Eesmärgid*

44. Direktiivi 98/80/EÜ põhjenduse 8 kohaselt, millega kehtestati käibemaksudirektiivi artikli 198 lõikele 2 eelnenud säte,[20] on kõnealuse sätte eesmärk „vältida maksupettusi" ja „vähendada tehingute rahastamisvajadust". Samamoodi on seda väljendatud käibemaksudirektiivi põhjenduses 55. Pealegi ei nähtu direktiivi 98/80/EÜ ettevalmistavatest materjalidest kõnealuse sätte muid eesmärke.[21]

1. Maksupettuste vältimine

45. Maksupettuste vältimise eesmärki järgib kõnealune säte niivõrd, kui pöördmaksustamine takistab maksuhalduri petmist, mida võimaldab asjaolu, et maksu tasumise eest vastutav isik ja isik, kellel on õigus sisendkäibemaks maha arvata, on erinevad.

46. Kuidas see on võimalik,[22] sellesse aitab selgust tuua käesolev asi. Envirotec arvas müüjale tasutud käibemaksust maha sisendkäibemaksu, kuid jättis käibemaksu tasumata. Kui Envirotec ja müüja oleksid seejuures pettuse eesmärgil koos tegutsenud, siis oleksid nad maksuhaldurile teadlikult saanud tasuda sisendkäibemaksu võrra väiksema maksusumma. Seda seetõttu, et Envirotec oleks saanud maksuhaldurilt makse, mille suurus vastab käibemaksule, maksuhaldur ei oleks aga saanud tarnijalt sellele vastavat maksu sisse nõuda. Kui müügi puhul on seevastu käibemaksu tasumise eest vastutav isik tarnija asemel kaupade soetaja, ei ole selline pettus võimalik. Maksukohustus ja õigus sisendkäibemaksu maha arvata on siis nimelt ühel ja samal isikul, mistõttu ei pea maksuhaldur raha tagastama.

47. Vastavalt sellele märkis ka nõukogu viimati direktiivi 2013/42/EL[23] põhjenduses 4, et „kaupade või teenuste saaja määramine käibemaksu tasumise eest vastutavaks isikuks (pöördmaksustamine) on teatavatel juhtudel tõhus meede käibemaksupettuste tõkestamiseks konkreetsetes sektorites".

20 — Vt eespool 10. joonealune märkus.

21 — Vt komisjoni 27. oktoobri 1992. aasta ettepanek võtta vastu **nõukogu direktiiv, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ** – investeeringukulda käsitlev erikord (KOM(92) 441 (lõplik)); Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee 28. aprilli 1993. aasta seisukoht ettepaneku kohta (ELT C 161, lk 25) ning Euroopa Parlamendi 7. märtsi 1994. aasta istungi protokoll (ELT C 91, lk 1), lk 15 ja 16, ning 10. märtsi 1994. aasta istungi protokoll (ELT C 91, lk 198), lk 209 ja lk 239–243.

22 — Vt selle kohta ka selgitus komisjoni 29. septembri 2009. aasta ettepanekus võtta vastu n**õukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ** seoses pöördmaksustamise valikulise ja ajutise kohaldamisega teatavate pettusealdiste kaupade ja teenuste tarnete suhtes (KOM(2009) 511 (lõplik)), lk 3.

23 — Nõukogu 22. juuli 2013. aasta direktiiv 2013/42/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) seoses käibemaksupettuste vastase kiirreageerimismehhanismiga (ELT L 201, lk 1).

48. Need sektorid on liidu seadusandja kindlaks määranud käibemaksudirektiivi artiklites 198–199a. Konkreetsete sektoritena on seal nimetatud kullaga kauplemist, ehitustööstust, jäätmekäitlust ja kauplemist kasvuhoonegaaside saastekvootidega. Artikli 199a loetelu täiendati vahepeal direktiiviga 2013/43/EL[24] uute sektorite võrra, nagu nt kauplemine mobiiltelefonide, mikroprotsessorite, tahvel- ja sülearvutite, väärismetallide ja ka teraviljaga. Nagu nähtub nimetatud direktiivi põhjendusest 4, näib liidu seadusandja alati reageerivat teatavates sektorites esinevatele pettustele.

49. Kuivõrd tegemist on kaupadega kauplemisega, siis on enamikul kaupadest, mille puhul saab ette näha pöördmaksustamise, teatavad abstraktsed ühisjooned. Neil kaupadel on nimelt võrreldes oma suurusega suur turuväärtus. Seda seetõttu, et käibemaksupettuse oht kaupadega kauplemise puhul on üldjuhul seda suurem, mida suurema väärtusega ja hõlpsamalt transporditavad on kaubad, millega kaubeldakse, nagu rõhutas eelkõige Eesti Vabariik.

50. Eespool kirjeldatud eesmärke arvestades tuleb käesolevas asjas käsitletavat käibemaksudirektiivi artikli 198 lõiget 2 tõlgendada viisil, mis võtab arvesse konkreetseid ohte, mis liidu seadusandja arvates esinevad kullaga kauplemisel seoses võimaliku käibemaksupettusega. See oht on – nagu on rõhutatud ka põhjenduses 55 – olulisel määral seotud kaupade kullasisaldusega. Suure kullasisaldusega kaubad on ka pettusealtid, arvestades kaupade suuruse ja nende turuväärtuse vahelist suhet.

51. Seega ei ole esiteks alust liigitada kullamaterjali mõiste alla käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 tähenduses üksnes kõrge puhtusastmega kulda, kui kõnealune säte hõlmab samal ajal kaheldamatult igal juhul pooltooteid, mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku. Teiseks ei pea nimetatud minimaalse puhtusastme nõue kehtima mitte ainult pooltoodete, vaid ka kullamaterjali suhtes, selleks et oleks hõlmatud ainult suure väärtusega materjal. Kolmandaks ei ole kõnealuse sätte eesmärgiga kooskõlas teha kullamaterjali puhul vahet uute sulamite ja nn kullajäätmete vahel, kuna – tulenevalt sellest, et kulla väärtus sõltub selle puhtusastmest – sellest ei tohiks oleneda pettuste tõenäosus kulda sisaldavate esemetega tehtavate tehingute puhul.

2. Tehingute rahastamisvajaduse vähendamine

52. Seda tõlgendust kinnitab kõnealuse sätte teine eesmärk, mis seisneb tehingute rahastamisvajaduse vähendamises.

53. Nagu komisjon märkis ettepanekus võtta vastu käibemaksudirektiivi artikli 198 lõikele 2 eelnenud säte,[25] järgib pöördmaksustamine ka eesmärki korvata riigisisese kauplemise ebasoodsat konkurentsiolukorda võrreldes liidusisese kauplemisega. Seda seetõttu, et maksukohustuslaste vahel toimuvate piiriüleste tehingute puhul on vastavalt liidusisese kauplemise maksustamise süsteemile maksu tasumise eest vastutav isik alati soetaja.[26] See võimaldab tal vältida puhtalt siseriiklike tehingute puhul tasutava käibemaksu eelrahastamist, kuna ta peaks kulla tarnijatele kõigepealt maksma hinna, millele lisandub käibemaks, ja saaks alles hiljem lasta nimetatud käibemaksu maksudeklaratsiooni alusel maksuhalduril tagastada. Sellega, et ka siseriiklike tehingute puhul nähti ette soetaja maksukohustus, oli võimalik luua võrdsed konkurentsitingimused.

54. Komisjon rõhutas oma ettepanekus, et need probleemid ei esine küll ainult kulla puhul, aga „kulla väga suure väärtuse tõttu" ei saa nendega sellistel juhtudel leppida.[27] Käibemaksudirektiivi artikli 198 lõikes 2 kirjeldatud eesmärkide seisukohast on seega otsustava tähtsusega omakorda nende kaupade väärtus, millega kaubeldakse ja seega neis sisalduva kulla puhtusaste.

24 — Viidatud eespool 6. joonealuses märkuses.

25 — Vt komisjoni ettepaneku (viidatud 21. joonealuses märkuses) lk 13.

26 — Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkt i, artiklid 138 ja 200.

27 — Samas (eespool 25. joonealune märkus).

3. Kohaldamine ainult maksukohustuslasest soetajate suhtes

55. Lisaks tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 198 lõikes 2 kirjeldatud eesmärkidest endastmõistetavalt, et kõnealune säte hõlmab ainuüksi tarneid *maksukohustuslasest* soetajatele. Seda seetõttu, et ainult nendel on vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 168 punktile a õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Ainult tarned sellistele soetajatele, kellel on õigus sisendkäibemaksu maha arvata, kätkevad aga käibemaksupettuse ohtu ja võivad kaasa tuua soetajapoolse käibemaksu eelrahastamise kohustuse, nagu on kirjeldatud eespool.

56. Käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 kohaldamisala piirangut ei ole selle sõnastuses siiski selgelt väljendatud.[28] Seetõttu tuleb see tagada kõnealuse sättega hõlmatud kaupu määratledes ja seega mõjutab see ka mõistete „kullamaterjal" ja „pooltooted" tõlgendamist.

57. Seejuures on „pooltooted" juba oma sõnastuse kohaselt üksnes sellised kaubad, mida üldjuhul soetavad ainult maksukohustuslased oma majandustegevuse raames. Seda seetõttu, et pooltooteid tuleb eristada lõpptoodetest. Samal ajal kui lõpptooteid saab müüa otse lõpptarbijale, peab pooltooteid enne seda täiendavalt töötlema.[29]

58. Sama peab aga kõnealuse sätte kirjeldatud eesmärke arvestades kehtima ka „kullamaterjali" mõiste kohta. Selle alla ei saa kuuluda kogu materjal, mille kullasisaldus on vähemalt 325 tuhandikku, vaid ainult selline, mis ei kujuta endast lõpptoodet ja mida ei saa seega tarnida lõppkasutajatele, kes ei ole maksukohustuslased.

4. Teleoloogilise tõlgendamise tulemus

59. Kullamaterjali mõiste hõlmab seega käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 mõtte ja eesmärgi kohaselt igasugust materjali, mis on ette nähtud täiendavaks töötlemiseks ja mitte lõpptarbimiseks, kuid ei kujuta endast siiski pooltoodet, kuivõrd selle kullasisaldus on vähemalt 325 tuhandikku.

60. Kuna kõnealuseid kange tuleb neist toodete valmistamiseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel täiendavalt töödelda ja nende puhtusaste on vähemalt 500 tuhandikku, kuuluvad need seega kullamaterjali mõiste alla kõnealuse sätte tähenduses, kuivõrd need ei ole pooltooted.

D. *Kullamaterjali ja pooltoote eristamine*

61. Viimaks tuleb käesolevas asjas veel selgitada, kuidas teha vahet kullamaterjalil ja pooltoodetel, mida on kõnealuses sättes samuti nimetatud.

62. See küsimus ei ole küll käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 raames määrava tähtsusega, kuna – nagu juba eespool märgitud – kõnealuse sätte eesmärk nõuab mõlemal juhul, et asjaomase kauba puhtusaste oleks vähemalt 325 tuhandikku ja et seejuures ei oleks tegemist lõpptootega. Sellest hoolimata tuleb neid kahte mõistet eristada, eelkõige juhul, kui Euroopa Kohus asub erinevalt minu arvamusest seisukohale, et mõiste „kullamaterjal" hõlmab üksnes kõrge puhtusastmega kulda.

28 — Ainult investeeringukulla puhul nähtub see selgelt viitest valikuvõimalustele, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklites 348–350 ja mis omakorda seavad tingimuseks, et teenuse saaja ise on maksukohustuslane.

29 — Vt selle kohta kohtuotsus Artrada jt (C-124/03, EU:C:2004:674, punkt 34), mis käsitleb nõukogu 16. juuni 1992. aasta direktiivi 92/46/EMÜ, millega sätestatakse toorpiima, kuumtöödeldud piima ja piimapõhiste toodete tootmise ja turuleviimise tervishoiueeskirjad (EÜT L 268, lk 1; ELT eriväljaanne 03/13, lk 103), artikli 2 punkti 4.

63. Vastavalt kullamaterjali ja pooltoodete mõistete tavapärasele tähendusele tuleb neil vahet teha lõpptoote töötlemisastme alusel. Selle järgi tähendab „kullamaterjal" kaupu, mille puhul on üksnes selles sisalduv kuld – olenemata sellest, millisel kujul see konkreetsel juhul esineb – tähtis edasise tootmisprotsessi jaoks. „Pooltoodete" all tuleb seevastu mõista kaupu, mida on juba töödeldud lõpptoodet silmas pidades, nagu näiteks lõpptoote jaoks juba vormitud materjal; kulla puhul võivad need olla näiteks sõrmuste toorikud.

64. Kuna kõnealuste kangide puhul kasutatakse edasiseks töötlemiseks ainult neis sisalduvat kulda, kuid kange ei ole lõpptoodet silmas pidades siiski veel eelnevalt töödeldud, on nende puhul järelikult tegemist kullamaterjaliga ja mitte pooltoodetega käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 tähenduses.

65. Taani maksuhalduri poolt põhikohtuasjas otsuse 2004/228/EÜ[30] artikli 2 punkti c põhjal tehtud järeldus, et käesolevas asjas kõne all olevad kangid kuuluvad „pooltoote" mõiste alla, ei ole seevastu veenev. Selle otsusega lubatakse Hispaania Kuningriigil „pooltoodete (nt kangide […]) tarnimisel, mida saadakse värviliste metallide töötlemisel, valmistamisel või ümbersulatamisel […]" määrata käibemaksu tasumise eest vastutavaks isikuks tarne saaja. Sellest ei saa siiski järeldada, et kange, mis on saadud kulla ümbersulatamise teel, tuleb ka käesolevas asjas käsitletava käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 raames pidada „pooltoodeteks". Ehkki vähemalt mõnes mõlema mõiste keeleversioonis – sealhulgas saksakeelses – on kasutatud kahte eri mõistet, siis otsuse 2004/228/EÜ artikli 2 punkt c just nimelt ei nõua erinevalt käesolevas asjas tõlgendatavast käibemaksudirektiivi artikli 198 lõikest 2 vahetegemist mõistete „materjal" ja „pooltoode" vahel. Seega saab mõistele „pooltoode" eespool viidatud otsuse tähenduses igal juhul anda laiema tähenduse kui mõistele „pooltoode" käesolevas asjas kõne all olevas sättes.

E. *Järeldus*

66. Seetõttu tuleb käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 sõnastuse, konteksti ja eesmärkide tõlgendamise põhjal tõdeda, et põhikohtuasjas käsitletavad kangid vastavad kullamaterjalina kõnealuse sätte kohaldamise tingimustele.

VI. **Ettepanek**

67. Seetõttu teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Østre Landsreti (Ida ringkonnakohus) esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Käibemaksudirektiivi artikli 198 lõige 2 kuulub kohaldamisele põhikohtuasjas käsitletavate kangide suhtes, mis koosnevad juhuslikult ja suvaliselt kokku sulatatud kullasisaldusega kasutatud metallesemetest ja mille kullasisaldus on suurem kui 500 tuhandikku.

30 — Nõukogu 26. veebruari 2004. aasta otsus 2004/228/EÜ, millega lubatakse Hispaania Kuningriigil kohaldada meedet, mis kaldub kõrvale kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamist käsitleva kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artiklist 21 (ELT L 70, lk 37).