



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
YVES BOT
esitatud 22. septembril 2016¹

Kohtuasi C-471/15

**Sjelle Autogenbrug I/S
versus
Skatteministeriet**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Vestre Landsret (lääne ringkonnakohus, Taani))

Eelotsusetaotlus — Direktiiv 2006/112/EÜ — Ühine käibemaksusüsteem —
Maksukohustuslike edasimüüjate erikord — Kasuminormi maksustamise kord —
Mootorsõidukite varuosade müük — Mõiste „kasutatud kaubad“

1. Käesolevas kohtuasjas küsitakse Euroopa Kohtult, kas mootorsõidukitest võetud osi võib kvalifitseerida direktiivi 2006/112/EÜ² artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses „kasutatud kaupadeks“.
2. See küsimus on põhikohtuasja kaebaja jaoks olulise tähtsusega, kuna kasutatud kaupadele kohaldatakse selle direktiivi alusel kasuminormi maksustamise erikorda, mis näeb ette, et selle korra maksustatav väärtus, s.o maksukohustusliku edasimüüja kogukasuminorm, võrdub kaupade eest maksukohustusliku edasimüüja võetava müügihinna ja ostuhinna vahega.
3. Käesolevas ettepanekus ma selgitan põhjuseid, miks ma olen seisukohal, et nimetatud direktiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et mõiste „kasutatud kaubad“ hõlmab autoosi, mis pärast kasutuselt kõrvaldatud sõidukilt, mille on sõidukite ringlussevõtuga tegelev ettevõtja ostnud füüsiliselt isikult, eemaldamist müüakse edasi varuosadeks, võimaldades seega kohaldada maksukohustuslikule edasimüüjale kasuminormi maksustamise korda.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõige 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

¹ — Algkeel: prantsuse.

² — Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

[...]“

5. Selle direktiivi artiklis 73 on ette nähtud:

„[...] kaubatarnete [...] puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

6. Nimetatud direktiivi XII jaotises „Erikorrad“ on 4. peatükk „Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord“, mis koosneb artiklitest 311–343.

7. Direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punktid 1 ja 5 näevad ette:

„1. Käesolevas peatükis kasutatakse järgmisi mõisteid, ilma et see piiraks muude ühenduse sätete kohaldamist:

1) „kasutatud kaubad“ – materiaalne vallasasi, mis kõlbab edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna, välja arvatud kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed ning liikmesriikide määratletud väärismetallid ja -kivid;

[...]

5) „maksukohustuslik edasimüüja“ – maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ja edasimüügi eesmärgil ostab või kasutab oma ettevõtluse eesmärgil või impordib kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid, olenemata sellest, kas kõnealune maksukohustuslane tegutseb oma huvides või mõne teise isiku huvides lepingu alusel, mille kohaselt makstakse ostu või müügi pealt komisjonitasu“.

8. Selle direktiivi artiklis 312 on sätestatud:

„Käesolevas alajaos kasutatakse järgmisi mõisteid:

1) „müügihind“ – kõik, mis moodustab tasu, mis maksukohustuslik edasimüüja on saanud või saab soetajalt või kolmandalt isikult, kaasa arvatud vahetult selle tehinguga seotud toetused, maksud, lõivud ja kõrvalkulud, nagu komisjoni-, pakendus-, veo- ja kindlustuskulud, mis maksukohustuslasest edasimüüja nõuab soetajalt sisse, kuid välja arvatud artiklis 79 nimetatud summad;

2) „ostuhind“ – kõik, mis moodustab punktis 1 määratletud tasu, mis tarnija on saanud või saab maksukohustuslikult edasimüüjalt.“

9. Nimetatud direktiivi artikli 313 lõikes 1 on märgitud:

„Maksukohustuslike edasimüüjate teostatavate kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnete suhtes kohaldatavad liikmesriigid erikorda maksukohustuslike edasimüüjate saadud kasuminormi maksustamiseks käesoleva alajao sätete kohaselt.“

10. Direktiivi 2006/112 artiklis 314 on ette nähtud järgmist:

„Kasuminormi maksustamise korda kohaldatakse kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektiooni- ja antiikesemete tarnetele maksukohustusliku edasimüüja poolt, kui need kaubad on talle ühenduse piires tarninud üks järgmistest isikutest:

a) mittemaksukohustuslane;

[...]“

11. Selle direktiivi artiklis 315 on sätestatud:

„Artiklis 314 nimetatud kaubatarnete maksustatav väärtus on maksukohustusliku edasimüüja kasuminormi ja kasuminormiga seotud käibemaksu summa vahe.

Maksukohustusliku edasimüüja kasuminorm võrdub kaupade eest maksukohustusliku edasimüüja võetava müügihinna ja ostuhinna vahega.“

12. Nimetatud direktiivi artikkel 318 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid võivad maksu kogumise menetluse lihtsustamiseks ette näha pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslike edasimüüjate puhul määratakse kasuminormi maksustamise korra alusel toimuvate kaubatarnete maksustatav väärtus kindlaks igaks maksustamisperioodiks, mille kohta maksukohustuslik edasimüüja peab esitama artiklis 250 nimetatud käibedeklaratsiooni.

Esimeses lõigus nimetatud võimaluse kasutamisel on nende kaubatarnete maksustatav väärtus, mille suhtes kohaldatakse sama käibemaksu määra, maksukohustusliku edasimüüja kogukasuminormi ja selle kasuminormiga seotud käibemaksu summa vahe.

2. Kogukasuminorm võrdub järgmiste summade vahega:

a) kasuminormi maksustamise korra alusel maksustamisperioodil maksukohustusliku edasimüüja teostatud kaubatarnete kogusumma; see on müügihindade kogusumma;

b) artiklis 314 nimetatud selliste kaubaostude kogusumma, mis maksukohustuslik edasimüüja on maksustamisperioodil sooritanud; see on ostuhindade kogusumma.

3. Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed tagamaks, et lõikes 1 nimetatud maksukohustuslikud edasimüüjad ei saaks põhjendamatut kasu ega kannaks põhjendamatut kahju.“

B. Taani õigus

13. Direktiiv 2006/112 on Taani õiguskorda üle võetud 23. jaanuari 2013. aasta käibemaksuseadusega (*momsloven*, edaspidi „2013. aasta käibemaksuseadus“). Selle seaduse 17. peatükis „Erisätted kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektiooni ja antiikesemete kohta“ on § 69 lõike 1 punktis 1 nimetatud seadusega ette nähtud, et ettevõtjad, kes ostavad kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektiooni- ja antiikesemeid muu hulgas edasimüügi eesmärgil, võivad edasimüügi ajal maksta selle peatüki sätete alusel kõnealustelt kaupadelt maksu. Neid eeskirju kohaldatakse muu hulgas kasutatud kaupadele eeltingimusel, et kaubad tarnib Taanist või mõnest teisest liikmesriigist mittemaksukohustuslane.

14. 2013. aasta käibemaksuseaduse § 69 lõikes 3 on märgitud, et kasutatud kaubad tähistavad materiaalseid vallasasju, mis kõlbavad samal kujul või parandatuna edasiseks kasutamiseks, välja arvatud kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed ning vääriskivid ja -metallid. Peale selle käsitletakse nimetatud õigusnormi alusel kasutatud kaubana muusse liikmesriiki või muust liikmesriigist kui Taani tarnitavat transpordivahendit, kui see ei kuulu selle § 11 lõikes 6 määratletud mõiste alla.

15. Vestre Landsret (lääne ringkonnakohus, Taani) täpsustab, et 18. mai 1994. aasta käibemaksuseaduse (*momsloven*) ettevalmistavates materjalides on märgitud, et väljapakutavate eeskirjade eesmärk on hoida ära ühe ja sama kauba pealt kogu käibemaksusumma tasumine kaks korda või enam. See juhtub näiteks siis, kui kauplejad ostavad füüsilistelt isikutelt kasutatud kaupu eesmärgiga neid edasi müüa. Peale selle, nagu on märgitud ettevalmistavates materjalides, tähistab mõiste „kasutatud kaubad“ materiaalseid vallasasju, mis kõlbavad samal kujul või parandatuna edasiseks kasutamiseks. Sellest tuleneb, et materiaalne vallasasi peab jääma olemuselt samaks asjaks³.

16. Maksuhaldur märkis 10. veebruari 2006. aasta ringkirjas sõidukite utiliseerimiselt makstava käibemaksu kohta, et käibemaksueeskirjad kasutatud kaupade kohta ei ole kohaldatavad lahtiste osade edasimüügil autolammutaja (romula) poolt, sest sõiduki olemus muutub, kuna sõidukist saavad lahtised osad.

II. Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus

17. Sjelle Autogenbrug I/S on sõidukite ringlussevõtuga tegelev ettevõtja, kelle põhitegevusala on kasutuselt kõrvaldatud sõidukitelt eemaldatud kasutatud autoosade edasimüük.

18. Kõrvaltegevusena tegeleb Sjelle Autogenbrug ka kasutuselt kõrvaldatud sõidukitest tekkivate jäätmete saastest puhastamise ja käitlemisega, mis on standardhinnaga teenus. Lõpuks tuleb tagasihoidlik osa ettevõtja kogukäibest pärast autoosade eemaldamist järele jääva vanametalli (vanaraud) müügist.

19. Sjelle Autogenbrug ostab kasutuselt kõrvaldatud sõidukeid, mis on kasutusea lõpule jõudnud ehk täiesti kahjustatud sõidukid, füüsilistelt isikutelt ja kindlustusseltsidelt, kes nende sõidukite müügi pealt käibemaksu ei deklareeri.

20. Sjelle Autogenbrug deklareerib praegu käibemaksu kohaldatavate üldeeskirjade järgi. 15. juulil 2010 taotles ta maksuhaldurilt, et tema tegevusele kasutuselt kõrvaldatud sõidukitelt eemaldatud kasutatud autoosade edasimüügil kohaldataks kasuminormi maksustamise erikorda, mis on kohaldatav kasutatud kaupadele.

21. Maksuhaldur väljastas 6. augustil 2010 Sjelle Autogenbrugile siduva maksuotsuse, mille kohaselt ettevõtjal ei ole õigust niisugust korda kasutada, sest kõnealused autoosad ei kuulu kohaldatavate õigusaktide tähenduses mõiste „kasutatud kaubad“ alla.

22. Landsskatteret (maksukohus, Taani) jättis 12. detsembri 2011. aasta määrusega maksuhalduri otsuse muutmata. Sjelle Autogenbrug esitas seejärel selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

3 — Vt eelotsusetaotluse punkt 2.1, lk 11.

23. Kuna Vestre Landsretil (lääne ringkonnakohus) on kahtlusi seoses sellega, kuidas tõlgendada direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punkti 1, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kasutuselt kõrvaldatud sõidukite osi, mida sõidukite ringlussevõtuga tegelev käibemaksudokumentatsiooniregistreeritud ettevõtja eemaldab sõidukilt selleks, et müüa neid edasi varuosadeks, saab käesoleva kohtuasja asjaoludel pidada direktiivi 2006/112/EÜ artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses „kasutatud kaupadeks“?“

III. Minu analüüs

24. Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et praegune üldine käibemaksudokumentatsiooniregistreeritud ettevõtjate, kes maksavad oma majandustegevuses saadud käibemaksu tagasi. Seega võib iga käibemaksudokumentatsiooniregistreeritud ettevõtja iga majandustehingu puhul arvata toote müügist saadud käibemaksu summast maha käibemaksusumma, mille ta on tasunud sisendkäibemaksuna ostudelt, mida ta on teinud oma majandustegevuse tarbeks. See mahaarvamissüsteem võimaldab tagada, et käibemaksuga maksustatakse ettevõtjate tooteid, mitte käivet, ja et käibemaksu kulu kannab ainult lõpptarbija.

25. Kuna füüsilised isikud majandustegevusega ei tegele, ei ole nad käibemaksudokumentatsiooniregistreeritud. Seepärast, kui nad müüvad kasutatud kaupa teisele füüsilisele või maksudokumentatsiooniregistreeritud isikule, ei maksustata seda tehingut käibemaksuga.

26. Probleem tekib siis, kui ostja on maksudokumentatsiooniregistreeritud edasimüüja. Kuna kaup läheb tagasi kaubandusringlusesse, tuleb maksudokumentatsiooniregistreeritud edasimüüjal, kui ta müüb kaupa edasi, tasuda käibemaksu. Kuna ta aga kasutatud kauba ostmisel füüsiliselt isikult, kes ei ole maksudokumentatsiooniregistreeritud, käibemaksu ei maksnud, ei saa ta seda maha arvata riigile tasumisele kuuluvast summast, mille moodustab sel juhul ainult selle kauba edasimüügist saadud käibemaks. See rikub käibemaksu neutraalsust ja toob kaasa nimetatud kauba topeltdokumentatsiooniregistreeritud.

27. Kasuminormi maksustamise kord, mis loodi direktiiviga 94/5/EÜ⁴ ja integreeriti direktiivi 2006/112 artiklitesse 311–343, võeti vastu selleks, et seda probleemi leevendada. Selle eesmärk on ühelt poolt uuena ostetud ja käibemaksuga maksustatavatele ning seejärel kasutatud esemetena edasimüüdavatele kaupadele kohaldatavad korrad ühtlustada ja teistelt poolt vältida topeltdokumentatsiooniregistreeritud ja maksudokumentatsiooniregistreeritud vahelise konkurentsi moonutamist kasutatud kaupade valdkonnas⁵.

28. Selleks et maksudokumentatsiooniregistreeritud edasimüüja saaks kasutada seda korda, peab ta seega pakkuma müügiks kaupu, mis kuuluvad direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses mõiste „kasutatud kaubad“ alla.

29. Käesolevas kohtuasjas püüabki eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt välja selgitada, kas seda õigusnormi tuleb tõlgendada nii, et mõiste „kasutatud kaubad“ hõlmab autoosi, mis pärast eemaldamist kasutuselt kõrvaldatud sõidukilt, mille on sõidukite ringlussevõtuga tegelev ettevõtja ostnud füüsilistelt isikutelt, müüakse edasi varuosadeks, võimaldades nii maksudokumentatsiooniregistreeritud edasimüüjale kasuminormi maksustamise korra kohaldamist.

4 — Nõukogu 14. veebruari 1994. aasta direktiiv, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ – kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektiiv- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord (EÜT 1994, L 60, lk 16; ELT eriväljaanne 09/01, lk 255).

5 — Vt direktiivi 2006/112 põhjendus 51 ja kohtuotsus, 3.3.2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

30. Taani valitsus on seisukohal, et nimetatud õigusnormis kasutatud termin „samal kujul“ tähendab, et selleks et kaupa saaks kvalifitseerida „kasutatud kaubaks“, peab kaup jääma olemuselt samaks, mis ei ole aga nii lahtiste osade puhul, kuna Sjelle Autogenbrug ostab alguses terve auto. Lisaks väidab see valitsus, et isegi kui lahtisi osi võiks kvalifitseerida „kasutatud kaupadeks“, ei oleks kasuminormi maksustamise korda kohaldada võimalik, kuna lahtiste osade ostuhinda ei saa täpselt kindlaks määrata.

31. Mina seda seisukohta ei jaga, ja seda järgmistel põhjustel.

32. Tuletan meelde, et vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punktis 1 antud määratlusele on kasutatud kaup „materiaalne vallasasi, mis kõlbab edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna, välja arvatud kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed ning liikmesriikide määratletud väärismetallid ja -kivid“.

33. Miski selles määratluses ega isegi selle direktiivi tekstikorpuses ei näita, et liidu seadusandja soovis kaubad, mis on pärit ühest ja ainsast tervikust, aga mida saab sellest eraldada, nagu kasutuselt kõrvaldatud sõidukitest võetud osad, sellest mõistest välja jätta.

34. Väljendi „mis kõlbab edasiseks kasutamiseks“ kasutamine nimetatud määratluses näitab, et selleks et kaupa saaks kvalifitseerida direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses „kasutatud kaubaks“, peab seda saama uuesti kasutada, välistades üheselt uued kaubad. Uuesti kasutamine võib toimuda, ilma et kaupa oleks vaja parandada, või pärast selle parandamist. Minu arvates tuleb väljendit „samal kujul või parandatuna“ mõista selles tähenduses.

35. Liidu seadusandja antud määratlust arvestades on „kasutatud kaubaks“ kvalifitseerimise põhielement minu arvates see, et kasutatud kaubal on säilinud omadused, mis sellel olid uuenä. Märgin lisaks, et Euroopa Parlamendi ja nõukogu 18. septembri 2000. aasta direktiivi 2000/53/EÜ kasutuselt kõrvaldatud sõidukite kohta⁶ artikli 2 punktis 6 määratles liidu seadusandja termini „korduvkasutamine“ kui „toiming[ul], mille kohaselt kasutuselt kõrvaldatud sõidukite osad kasutatakse ära samal eesmärgil, milleks need valmistati“. Mootorsõiduki osad vastavad täpselt sellele nõudele, kuna isegi sõidukilt eraldatult säilitavad need oma algsed omadused, sest neid kasutatakse uuesti samal otstarbel teises sõidukis. Seega ei oma erilist tähtsust, et need osad on sõiduki küljest lahti võetud.

36. Pealegi tuleks meeles pidada, et liidu seadusandja selgelt soosib kasutuselt kõrvaldatud mootorsõidukitest võetud osade korduvkasutamist. Direktiivi 2000/53 põhjenduses 5 märgib ta, et kehtib põhimõte, et jäätmed tuleb korduv- või taaskasutusele võtta, kusjuures eelistatakse korduvkasutamist ning ringlussevõttu. Kui maksukohustuslikud edasimüüjad nagu Sjelle Autogenbrug, kes ostavad mootorsõidukeid selleks, et nendest osi tagasi saada, et seejärel lahtiste osadena edasi müüa, ei saaks kasutada kasuminormi maksustamise korda, võiks see eesmärk olla ohustatud.

37. Lõppkokkuvõttes, kui kasutuselt kõrvaldatud mootorsõidukitest võetud osi, mis müüakse varuosadeks, ei saaks kvalifitseerida direktiivi 2006/112 tähenduses „kasutatud kaubaks“, kuivõrd neid ei saa enam kvalifitseerida ka „uueks kaubaks“, tekitaks see nende osade maksustamise korras õigusliku lünga.

38. Järelikult tuleb autoosad, mis pärast eemaldamist kasutuselt kõrvaldatud sõidukilt, mille on sõidukite ringlussevõtuga tegelev ettevõtja ostnud füüsilistelt isikutelt, müüakse varuosadeks, kvalifitseerida „kasutatud kaubaks“.

6 — EÜT 2000, L 269, lk 34; ELT eriväljaanne 15/05, lk 224.

39. Eelnevat arvesse võttes tuleb analüüsida, kas niisugust tüüpi kaupadele nagu lahtised osad saab kohaldada kasuminormi maksustamise korda. Nimelt, kuigi küsimus on ainult mõistes „kasutatud kaubad“, on see siiski esitatud põhikohtuasja kontekstis, mis tõstatab küsimuse, kas Sjelle Autogenbrug saab asjaomaste kaupade eripära arvestades kasutada kasuminormi maksustamise erikorda. Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et ELTL artiklis 267 ette nähtud liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu vahelise koostöö raames on Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks sellel tema menetluses olevat kohtuvaidlust lahendada⁷. Seepärast tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks analüüsida, kas asjaomaste kasutatud kaupade eripära takistab – nagu seda väidab Taani valitsus – kohaldada Sjelle Autogenbrugi suhtes kasuminormi maksustamise korda.

40. Direktiivi 2006/112 artiklis 315 on märgitud, et selle korra maksustatav väärtus, s.o maksukohustusliku edasimüüja kasuminorm, võrdub kaupade eest maksukohustusliku edasimüüja võetava müügihinna ja ostuhinna vahega. Käesolevas olukorras tekitab raskusi ostuhinna kindlaksmääramine. Lahtiseid osi ei ole nimelt ostetud mitte sellisena, vaid osana tervikus, nimelt sõidukis, mille eest tasus maksukohustuslik edasimüüja kõikehõlmava hinna.

41. Taani ja Kreeka valitsus väidavad, et utiliseerimisel tehtava toiminguga (osade eemaldamine, aga ka saastest puhastamine, jäätmete käitlemine jne) keerukuse tõttu ei ole lahtiste osade ostuhinda kindlaks määrata võimalik. Taani valitsus rõhutab, et nendel tingimustel tekitaks see, kui võimaldada kohaldada kasuminormi maksustamise erikorda, selle korra kuritarvitamise või sellest kõrvalehoidmise riski, kuna ettevõtjal oleks võimalus korraldada ostuhindu nii, et ta saaks kasuminormi, mis oleks võimalikult väiksem, ja saaks nii käibemaksu seisukohast eelise.

42. Minu arvates peab hetkest, kui kaup on kvalifitseeritud direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses „kasutatud kaubaks“, liikmesriik, kelle territooriumil seda kaupa edasi müüv maksukohustuslane tegutseb, kohaldama kasuminormi maksustamise korda, olenemata sellest, millise kasutatud kaubaga on tegu.

43. Tuletan nimelt meelde, et selle direktiivi artikli 313 lõige 1 näeb ette, et „[m]aksukohustuslike edasimüüjate teostatavate kasutatud kaupade [...] tarnete suhtes kohaldavad liikmesriigid erikorda maksukohustuslike edasimüüjate saadud kasuminormi maksustamiseks“⁸. Selles lõikes oleviku kindla kõneviisi kasutamine ei jäta minu arvates asjaomasele liikmesriigile selle erikorra kohaldamise suhtes mingit tegutsemisruumi.

44. Kasuminormi maksustamise kord võimaldab täielikult järgida neutraalse maksustamise põhimõtet. Selle kohta on Euroopa Kohus märkinud, et nimetatud põhimõte on selle valdkonna liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte⁹. Ta otsustas samuti, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et nimetatud põhimõttega, mis on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, on vastuolus maksukohustuslase majandustegevuse topeltnmaksustamine¹⁰.

45. Peale selle otsustas Euroopa Kohus, et neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kahe teenuse osutamise, mis on tarbija seisukohalt ühesugused või sarnased ja rahuldavad viimase samu vajadusi, erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel on piisav, et tuvastada selle põhimõtte rikkumine¹¹. Ta märkis peale selle, et nimetatud põhimõtte kohaselt on keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel¹².

7 — Vt kohtuotsus, 28.4.2016, Oniors Bio (C-233/15, EU:C:2016:305, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 — Kohtujuristi kursiiv.

9 — Vt kohtuotsus, 23.4.2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

10 — Vt kohtuotsus, 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 — Vt kohtuotsus, 10.11.2011, The Rank Group (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 36).

12 — Vt kohtuotsus, 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka kohtuotsus, 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 48).

Euroopa Kohus lisas, et neutraalse maksustamise põhimõte hõlmab erinevast kohtlemisest käibemaksuga maksustamisel tulenevate konkurentsimoonutuste kõrvaldamist. Järelikult on moonutamine tõendatud siis, kui on tuvastatud, et teenuste osutamisel esines konkurents ning neid teenuseid koheldi käibemaksuga maksustamisel ebavõrdset¹³.

46. Kasuminormi maksustamise korra eesmärk on seega käibemaksu neutraalsuse põhimõtte seisukohast vältida topeltmaksustamist ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamist, nimelt kasutatud kaupade valdkonnas. Euroopa Kohus tuletas selle korra kahekordset eesmärki meelde oma 3. märtsi 2011. aasta kohtuotsuse *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118) punktides 47 ja 48.

47. Maksustades mitte kauba edasimüügi hinda, vaid ainult kasuminormi, väldib see kord nimelt ühelt poolt seda, et edasimüüdavat kaupa maksustatakse topelt, ja teiselt poolt seda, et maksukohustuslik edasimüüja oleks sunnitud maksuma liikmesriigile tagasi käibemaksusumma, millest tal ei ole olnud võimalik maha arvata tema enda tasutud sisendkäibemaksu, mille tagajärjel tekiks konkurentsi moonutus.

48. Mootorsõidukilt võetud osadelt, isegi kui need olid esialgu ühe terviku osad, tasus füüsiline isik selle sõiduki ostmisel eelnevalt käibemaksu. Ühe osa nende osade müügihinnast moodustab seega kasutuselt kõrvaldatud sõiduki ostuhind, millest käibemaksusumma on füüsilisest isikust müüja juba ära maksnud, ilma et tema ega maksukohustuslik edasimüüja oleks saanud seda summat maha arvata. Seega tuleb tõdeda, et kui kasutatud kaupade, nagu mootorsõidukitelt võetud osade puhul ei saaks kohaldada kasuminormi maksustamise korda, seaks see ohtu eesmärgi vältida topeltmaksustamist. See rikuks otseselt käibemaksu neutraalsuse põhimõtet¹⁴.

49. Mis puutub eesmärki vältida maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamist, siis tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 põhjenduses 7 on ette nähtud, et 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.

50. Kui aga keelata kohaldada kasuminormi maksustamise korda niisugusele tegevusele nagu põhikohtuasjas, tekiks selle tagajärjel just nimelt konkurentsi moonutamine kasutatud lahtiste osade müügi turul maksukohustuslike edasimüüjate nagu Sjelle Autogenbrug, kes müüvad lahtisi osi edasi pärast nende eemaldamist kasutuselt kõrvaldatud sõidukitelt, ja maksukohustuslike edasimüüjate vahel, kes ostavad lahtisi osi kui selliseid.

51. Kuna aga esimesed ei saa kasutada erikorda, oleksid nad sunnitud maksuma liikmesriigile tagasi käibemaksu kogu osade müügihinnalt, ilma mahaarvamise võimaluseta. Nende müügihinnad oleksid sel juhul paratamatult kõrgemad kui teistel maksukohustuslikel edasimüüjatel, kes kasutavad kasuminormi maksustamise korda, mis kaotaks konkurentsi kasutatud lahtiste osade turul, kui nad just ei loobuks osast oma käibest. See konkurentsimoonutus tooks kaasa kahe, tarbija seisukohalt ühesuguse ja tema samu vajadusi rahuldava teenuste osutamise erineva kohtlemise käibemaksuga maksustamise osas.

52. Mis puudutab kasuminormi maksustamise korra konkreetset kohaldamist kasutatud kaupadele, nagu mootorsõidukitest võetud osad, siis ma leian, et liikmesriigi kohtul tuleb kohaldatavaid liikmesriigi õigusnorme arvestades kindlaks määrata, kuidas seda korda kõnealuses olukorras kohaldada. Paljud liikmesriigid on kasutanud lahendusi, mis võimaldavad lahtiste osade ostuhinna kindlaksmääramisega seotud raskusi ületada.

13 — Vt kohtuotsus, 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

14 — Vt selle kohta kohtuotsused, 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punktid 45 ja 46 ning seal viidatud kohtupraktika), ja 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 42).

53. Prantsusmaal ja Luksemburgis nimelt on kunstiteoste tarnete puhul, kui ei ole võimalik täpselt kindlaks määrata ostuhinda, mille maksis maksukohustuslik edasimüüja müüjale, või kui see hind ei ole märkimisväärne, ette nähtud, et maksustatavaks väärtuseks võib olla müügihinna osa, mis on sellest 30%¹⁵.

54. Kuigi see lahendus puudutab küll kunstiteoseid, näib mulle siiski võimalik kohaldada seda kasutatud kaupade puhul, mille müügihinda on samuti raske kindlaks määrata.

55. Sellega seoses märgin, et väljaande *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* (Prantsusmaa)¹⁶ punktis 310 on ette nähtud, et „[e]baühtlaste kaubapartiide ostjad (näiteks mahakantud tööstusdetailid või lammutamiseks mõeldud materjal) on kohustatud kaupa sorteerima, mille järel nad määravad kindlaks nende toodete täpse laadi, mida nad edasi müüvad; teatav osa nendest toodetest võib olla taaskasutatav materjal, mis on mõeldud kasutamiseks uues tootmisahelas, teised on kasutatud kaubad, mis on kõlblikud uuesti kasutamiseks. *Kuna viimaste puhul ei ole vastav ostuhind täpselt teada, on lubatud määrata maksustatavaks väärtuseks pool võõrandamishinnast*“¹⁷.

56. Peale selle tuleb veel ühe lahendusena kasuminormi arvutamiseks kaaluda ka üldise meetodi kasutamist. Direktiivi 2006/112 artiklis 318, mis võeti üle 2013. aasta käibemaksuseaduse artikli 70 lõikega 5, on nimelt märgitud, et liikmesriigid võivad ette näha, et maksustatavat väärtust ei määrata kindlaks mitte iga kaubarne puhul eraldi, vaid üldiselt üheks maksustamisperioodiks. Sel juhul võrdub maksustatav väärtus võrdlusperioodide kaupa kasuminormi maksustamise korra alusel deklareeritava maksustamisperioodil maksukohustusliku edasimüüja teostatud kaubarne kogusumma (see on müügihindade summa) ja direktiivi 2006/112 artiklis 314 nimetatud selliste kaubaostude kogusumma, mis maksukohustuslik edasimüüja on deklareeritava maksustamisperioodil sooritanud (see on ostuhindade kogusumma), vahega.

57. Seega näib, nagu väidab Sjelle Autogenbrug, et Taani halduspraktika kohaselt võib seda üldist meetodit kasutada siis, kui maksukohustuslik edasimüüja ostab kokku kaupu seerias, mille arve või arveoimik sisaldab hinda mitte iga kauba, vaid terve kaubaseeria kaupa, ning kui iga kauba hind eraldi ei ole teada.

58. Seepärast näib mulle, et põhikohtuasjas kõne all olevale olukorrale saab üle kanda üldist meetodit. Sel juhul arvutatakse kasuminorm välja kindla perioodi kohta. See võrduks sellel perioodil tehtud lahtiste osade müügi summa ja nende lahtiste osade ostmise summa vahega. Viimati nimetatud summa arvutamiseks võiks lahutada kasutuselt kõrvaldatud mootorsõidukite ostude summast jäätmete saastest puhastamise ja käitlemise summa – neid teenuseid osutab Sjelle Autogenbrug standardhinnaga – ja vanametalli müügi või kõigi muude osutatud teenuste summa. Sel viisil jääks pärast seda, kui kõik need summad on sõidukite ostuhinnast lahutatud, järele summa, mis vastab igalt sõidukilt konkreetsel perioodil võetud kõikide osade ostuhinnale.

59. Igal juhul, nagu ma eespool märkisin, on liikmesriigi kohtu ülesanne kindlaks määrata, kuidas kasuminormi maksustamise korda kõnealusel olukorras kohaldada.

60. Kõiki esitatud kaalutlusi arvestades olen seisukohal, et direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et mõiste „kasutatud kaubad“ hõlmab autoosi, mis pärast eemaldamist kasutuselt kõrvaldatud sõidukilt, mille on sõidukite ringlussevõtuga tegelev ettevõtja ostanud füüsilistelt isikutelt, müüakse edasi varuosadeks, võimaldades nii maksukohustuslikule edasimüüjale kasuminormi maksustamise korra kohaldamist.

15 — Vt vastavalt üldise maksuseadustiku (Prantsusmaa) artikkel 297 A, III, ja käibemaksuseaduse (Luksemburg) artikli 56 ter-1 lõige 4.

16 — BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.

17 — Kohtujuristi kursiiv.

IV. Ettepanek

61. Eespool öeldut arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Vestre Landsretile (lääne ringkonnakohus, Taani) järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 311 lõike 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et mõiste „kasutatud kaubad“ hõlmab autoosi, mis pärast eemaldamist kasutuselt kõrvaldatud sõidukilt, mille on sõidukite ringlussevõtuga tegelev ettevõtja ostnud füüsilistelt isikutelt, müüakse edasi varuosadeks, võimaldades nii maksukohustuslikule edasimüüjale kasuminormi maksustamise korra kohaldamist.