



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MACIEJ SZPUNAR
esitatud 13. septembril 2018¹

Kohtuasi C-264/17

Harry Mensing
versus
Finanzamt Hamm

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Münster (Münsteri maksukohus, Saksamaa))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 314 ja 316 – Erikorrad – Maksukohustuslikud edasimüüjad – Kasuminormi maksustamise kord – Kunstiteoste tarnimine loojate või loojate õigusjärglaste poolt – Ühendusesisesed tehingud – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus

Sissejuhatus

1. Kui lisandväärtusmaksuga (edaspidi „käibemaks“) maksustatava tehingu ese on kaup, mille hind juba sisaldab varasematel turustusetappidel arvestatud käibemaksu, mida ei ole võimalik maha arvata, nagu juhtub sageli edasi müüdava kaubaga, näiteks kunstiteostega, ei taga tavaline maksustamismehhanism selle maksuga seotud aluspõhimõtte, milleks on maksukohustuslaste neutraalse maksustamise põhimõtte, kohaldamist. Seetõttu on liidu seadusandja kehtestanud maksustamise erikorra, mis võimaldab maksustada üksnes maksukohustuslase kasuminormi ehk turustamise konkreetset etapis toodetud lisandväärtust. Kuigi asjakohased ELi õigusaktid eraldi vaadelduna näivad olevat täiesti selged, ei too nende ühine kohaldamine alati kaasa taotletava eesmärgi saavutamist. Kas see on siiski piisav põhjus, et neid õigusakte teatud olukordades üldse mitte kohaldada? Sellele küsimusele peab Euroopa Kohus käesolevas asjas vastama.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

2. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 kohaselt²:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

¹ Algkeel: poola.

² ELT 2006, L 347, lk 1, nõukogu 17. detsembri 2013. aasta direktiiviga 2013/61/EL muudetud sõnastuses (ELT 2013, L 353, lk 5).

b) kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil:

- i) maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustlane ja tegutseb sellena ega saa väikeettevõtjatele artiklites 282–292 sätestatud maksuvabastust ning tema suhtes ei kohaldata artikli 33 ega artikli 36 sätteid;

[...]

[...]

d) kaupade import.“

3. Selle direktiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt on kaubatarne „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“.

4. Kaupade ühendusesisese soetamise määratlus sisaldub omakorda kõnealuse direktiivi artikli 20 esimeses lõigus, mille kohaselt:

„Kaupade ühendusesisene soetamine“ on sellise õiguse omandamine, mille alusel võib käsutada omanikuna materiaalselt vallasasja, mille müüja või kaupade soetaja või nende arvel tegutsev isik lähetab või veab kaupade soetajale muusse liikmesriiki kui see, kust kaubad lähetatakse või veetakse.“

5. Direktiivi 2006/112 artikli 138 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduse territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.“

6. Selle direktiivi artikkel 168 sätestab:

„Kui kaupu ja teenuseid 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 maksukohustlane;

[...]

- c) artikli 2 lõike 1 punkti b esimese alapunkti kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;

[...]

- e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.“

7. Selle direktiivi artikli 169 punkti b kohaselt:

„Lisaks artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

[...]

b) tehingud, mis on maksust vabastatud artikli 138 [...] kohaselt.“

8. Direktiivi 2006/112 XII jaotise 4. peatükk kehtestab erikorrad kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete kohta. Selle direktiivi artikli 311 lõike 1 punktide 2 ja 5 kohaselt:

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

[...]

2) „kunstiteosed“ – IX lisa A osas loetletud esemed;

[...]

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;

[...]“.

9. Direktiivi 2006/112 selle peatüki 2. jao 1. alajaos kehtestatakse kasuminormi maksustamise kord maksukohustuslikele edasimüüjatele. Selle direktiivi artiklites 312–317 ja artiklis 319 on sätestatud:

„Artikkel 312

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.

Artikkel 313

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

[...]

Artikkel 314

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

- a) mittemaksukohustuslane;
- b) teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne on artikli 136 kohaselt maksuvaba;
- c) teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne suhtes kehtib artiklites 282–292 sätestatud vabastus ja tegu on kapitalikaupadega;
- d) teine maksukohustuslik edasimüüja, kui selle maksukohustusliku edasimüüja kaubatarne maksustati käibemaksuga käesoleva kasuminormi maksustamise korra kohaselt.

Artikkel 315

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.

Artikkel 316

1. Liikmesriigid annavad maksukohustuslikele edasimüüjatele õiguse valida, kas kohaldada kasuminormi maksustamise korda järgmiste esemete tarne suhtes:

- a) kunstiteosed, kollektsiooni- või antiikesemed, mille maksukohustuslik edasimüüja on ise importinud;
- b) kunstiteosed, mille on maksukohustuslikule edasimüüjale tarninud nende loojad või loojate õigusjärglased;
- c) kunstiteosed, mille on maksukohustuslikule edasimüüjale tarninud maksukohustuslikust edasimüüjast erinev teine maksukohustuslane, kui selle tarne suhtes kohaldati artikli 103 kohaselt vähendatud määra.

[...]

Artikkel 317

Kui maksukohustuslik edasimüüja rakendab artiklis 316 sätestatud valikut, määratakse maksustatav väärtus kindlaks artikli 315 kohaselt.

Maksukohustusliku edasimüüja enda imporditud kunstiteoste, kollektsiooni- või antiikesemete tarnete puhul on kasuminormi arvutamisel kasutatav ostuhind võrdne impordil maksustatava väärtusega, mis määratakse kindlaks artiklite 85–89 kohaselt ja millele liidetakse impordil tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.

Artikkel 319

Maksudohustuslik edasimüüja võib kohaldada tavapäraseid käibemaksureegleid iga kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud tarne suhtes.“

10. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse rakendamise reeglid maksudohustuslikele edasimüüjatele on sätestatud direktiivi 2006/112 artiklites 320 ja 322. Need reeglid sätestavad järgmist:

„Artikkel 320

1. Kui maksudohustuslik edasimüüja rakendab tavapäraseid käibemaksureegleid nende kunstiteoste, kollektsiooni- või antiikesemete tarnete suhtes, mis ta on ise importinud, on tal õigus arvata käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud nende kaupade impordilt.

Kui maksudohustuslik edasimüüja rakendab tavapäraseid käibemaksureegleid loojalt või looja õigusjärglaselt või muult maksudohustuslaselt kui maksudohustuslik edasimüüja saadud kunstiteose tarne suhtes, on tal õigus arvata käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud talle tarnitud kunstiteoselt.

[...]

Artikkel 322

Kui maksudohustuslik edasimüüja tarnib kaupu kasuminormi maksustamise korra alusel, ei ole tal õigust arvata käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha:

- a) käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud kunstiteoste, kollektsiooni- või antiikesemete eest, mis ta on ise importinud;
- b) käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud kunstiteoste eest, mille talle on tarnitud või tarnivad nende loojad või loojate õigusjärglased;
- c) käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud kunstiteoste eest, mille talle on tarnitud või tarnib maksudohustuslane, kes ei ole maksudohustuslik edasimüüja.“

11. Kõnealuse direktiivi artikkel 342 sätestab:

„Liikmesriigid võivad võtta käibemaksu mahaarvamise õigusega seotud meetmeid, et maksudohustuslikud edasimüüjad, kelle suhtes kohaldatakse 2. jaos ette nähtud erikorda, ei saaks põhjendamatu kasu ega kannaks põhjendamatu kahju.“

Saksa õigus

12. Kasuminormi maksustamise kord maksudohustuslikele edasimüüjatele on Saksa õigusesse üle võetud käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) §-ga 25a. Selles sättes on täpsemalt ette nähtud:

„1. Vallasvara tarnete puhul § 1 lõike 1 punkti 1 tähenduses toimub maksustamine järgmiste sätete kohaselt (kasuminormi maksustamise kord), kui on täidetud järgmised tingimused:

- 1) ettevõtja on edasimüüja. Edasimüüjana käsitatakse isikut, kes kaupleb tasu eest vallasvaraga või müüb sellist kaupa avalikul oksjonil enda nimel;

2) kaup on tarnitud edasimüüjale ühenduse piires. Selle tarne puhul:

- a) ei kuulunud käibemaks tasumisele või seda ei kogutud § 19 lõike 1 alusel, või
- b) kohaldati kasuminormi maksustamise korda.

[...]

2. Edasimüüja võib hiljemalt esimese deklaratsiooni esitamisel konkreetsel kalendriaastal teatada maksuhaldurile, et ta kohaldab kasuminormi maksustamise korda alates kalendriaasta algusest ka järgmiste kaupade suhtes:

[...]

2) kunstiteosed, kui talle tehtud tarne kuulus maksustamisele ja seda ei teinud muu edasimüüja.

[...]

3. Käibe suurus määratakse kindlaks summa alusel, mille võrra kauba müügihind ületab selle ostuhinda [...]. Lõike 2 esimese lause punktis 2 nimetatud juhtudel hõlmab ostuhind tarnija tasutud sisendkäibemaksu.

[...]

5. [...] Erandina § 15 lõikest 1 ei ole edasimüüjal õigust lõikes 2 nimetatud juhtudel maha arvata impordikäibemaksu, arvel eraldi näidatud käibemaksu ega § 13b lõike 5 alusel sisendkäibemaksuna tasumisele kuuluvat käibemaksu.

[...]

7. Kohaldatakse järgmisi erireegleid:

1) kasuminormi maksustamise korda ei kohaldata:

- a) edasimüüja poolt ühendusesiseselt soetatud kauba tarnetele, kui edasimüüja kaubatarne suhtes on mujal ühenduse territooriumil kohaldatud ühendusesiseste kaubatarnete maksuvabastust.

[...]“.

Asjaolud ja menetluse käik

13. Harry Mensing on maksukohustuslik edasimüüja direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punkti 5 ja UStG § 25a lõike 1 punkti 1 tähenduses. Ta turustab kunstiteoseid Saksamaa eri linnades. 2014. maksustamisaastal soetas ta muu hulgas kunstiteoseid teistest liikmesriikidest pärit loojatelt. Need tärned olid päritoluliikmesriikides käibemaksust vabastatud, H. Mensing tasus nendelt aga ühendusesisese soetamise tõttu käibemaksu. Sealjuures ei kasutanud ta sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

14. 2014. aasta algul esitas H. Mensing Finanzamt Hammile (maksuhaldur Hammis, Saksamaa) deklaratsiooni kasuminormi maksustamise korra kohaldamise kohta loojatelt soetatud kunstiteoste suhtes. Maksuhaldur keeldus aga talle selle korra kohaldamise õiguse andmisest teiste liikmesriikide loojatelt soetatud kunstiteoste suhtes, viidates UStG § 25a lõike 7 punkti 1 alapunktile a, ning suurendas selle tulemusena tasumisele kuuluvat käibemaksusummat 19 763,31 euro võrra.

15. Pärast tagajärjetut vaiet esitas H. Mensing kaebuse Hammi maksuhalduri otsuse peale Finanzgericht Münsterile (Münsteri maksukohus, Saksamaa). Nimetatud kohus, seades kahtluse alla UStG § 25a lõike 7 punkti 1 alapunkti a vastavuse liidu õigusele ning direktiivi 2006/112 artiklite 314 ja 316 vastastikuse seose, otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas direktiivi [2006/112] artikli 316 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslik edasimüüja võib kohaldada kasuminormi maksustamise korda ka selliste kunstiteoste tarnele, mille on maksukohustuslikule edasimüüjale ühendusesiseselt tarninud nende loojad või loojate õigusjärglased, kelle puhul ei ole tegemist käibemaksudirektiivi artiklis 314 loetletud isikutega?
2. Kas juhul, kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, ei luba direktiivi 2006/112 artikli 322 punkt b anda edasimüüjale õigust arvata kunstiteoste ühendusesisese soetamisega seoses maha sisendkäibemaksu, olgugi et asjaomast korda ette nägevad liikmesriigi õigusnormid puuduvad?“.

16. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 17. mail 2017. Kirjalikke seisukohti esitasid H. Mensing, Saksa valitsus ja Euroopa Komisjon. Need samad huvitatud isikud olid kohal ka 14. juunil 2018 toimunud kohtuistungil.

Analüüs

Esimene eelotsuse küsimus

17. Esimese eelotsuse küsimuse esitamisega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus välja selgitada, kas maksukohustuslikul edasimüüjal on direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punkti b kohaselt õigus kohaldada kasuminormi maksustamise korda nende kunstiteoste müügi suhtes, mille ta on soetanud teistest liikmesriikidest pärit loojatelt või nende õigusjärglastelt, kes ei kuulu nimetatud direktiivi artiklis 314 loetletud isikute kategooriasse. See küsimus kätkeb tegelikult kahte õiguslikku küsimust. Esimene on direktiivi 2006/112 artiklite 314 ja 316 vastastikune seos. Teine küsimus puudutab seda, kas kasuminormi maksustamise korda saab kohaldada selliste kunstiteoste müügi suhtes, mille maksukohustuslik edasimüüja on soetanud teistest liikmesriikidest pärit maksukohustuslasest isikutelt.

Direktiivi 2006/112 artiklite 314 ja 316 vastastikune seos

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab eelotsusetaotluse esitamist põhjendades, et tema arvates sätestab direktiivi 2006/112 artikkel 314 ammendavalt kasuminormi maksustamise korra kohaldamise ulatuse. Teisisõnu võib nimetatud kohtu hinnangul kohaldada kasuminormi maksustamise korda üksnes kaupade suhtes, mis on soetatud kõnealuse direktiivi artiklis 314 või samal ajal artiklites 314 ja 316 sätestatud tingimustele vastavatelt subjektidelt. Selline arusaam direktiivi 2006/112 artiklite 314 ja 316 vahelisest seosest põhjendaks UStG § 25a lõike 7 punkti 1 alapunktis a sätestatud sellise kauba kasuminormi maksustamise korrast väljajätmist, mille maksukohustuslik edasimüüja on soetanud teisest liikmesriigist pärit isikult, kes on aga kasutanud maksuvabastust koos sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega, mis on direktiivi 2006/112 artikli 138 lõikes 1 koostoimes selle artikli 169 punktiga b ette nähtud ühendusesisestele tarnele. Kõnealuse direktiivi artiklis 314 nimetatud isikud sellist maksuvabastust koos mahaarvamise õigusega aga kasutada ei saa.

19. Mulle ei tundu siiski selline arusaam direktiivi 2006/112 artiklite 314 ja 316 vahelisest seosest õigustatud olevat.

20. Esiteks ei tulene see mingil moel nende sätete sõnastusest. Kõnealuse direktiivi artikli 314 sissejuhatavas lauses on sätestatud, et kasuminormi maksustamise korda „kohaldatakse“ nimetatud artiklis loetletud juhtudel. See tähendab selle korra automaatset kohaldamist loetletud asjaolude esinemise korral³. Seevastu antakse direktiivi artikli 316 lõikes 1 maksukohustuslikule edasimüüjale õigus valida kasuminormi maksustamise korda selles sättes täpsustatud olukordades, välja arvatud artikliga 314 hõlmatud olukorrad. Miski nende sätete sõnastuses ei viita sellele, et õigus kohaldada kasuminormi maksustamise korda direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 alusel sõltuks artiklis 314 sätestatud eeltingimuste täitmisest. Otse vastupidi – sellest sõnastusest tuleneb minu arvates, et seadusandja on tõlgendanud selle direktiivi artikli 316 lõikes 1 ette nähtud volitust lisaõigusena artiklis 314 sätestatud kasuminormi maksustamise korra põhilise kohaldamisala suhtes. Seega laiendab artikkel 316 selle korra võimalikku kohaldamisala, jättes otsustamise selles küsimuses maksukohustuslasele.

21. Komisjon põhjendab sellist lahendust käesolevas kohtuasjas esitatud seisukohtades. Ta selgitab, et kasuminormi maksustamise korra kehtestamise põhieesmärk oli vältida nende kaupade topeltmaksustamist, mille maksukohustusliku edasimüüja makstud ostuhinnas sisaldus juba müüja tasutud käibemaks, ilma mahaarvamise õigusega varasematel turustusetappidel.

22. Artiklis 314 osutatud isikutel, kellel puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, lasub selle maksu majanduslik koormus ja seetõttu arvavad nad selle väärtuse loomulikult kauba müügihinna hulka. Kui maksukohustuslik edasimüüja maksustaks müügi korral sellise kauba tavapärase reeglite kohaselt, tähendab see, et maksustatava väärtuse moodustaks kogu müügihind, samuti kuuluks selle maksustatava väärtuse hulka ka varasematel turustusetappidel tasutud maksusumma, mis viiks topeltmaksustamiseni („maks maksult“). Sellise kasuminormi maksustamise korra kohaldamine, mille raames on maksustatav väärtus ainult kasuminorm ehk maksukohustusliku edasimüüja sõlmitavate tehingute etapil toodetud lisaväärtus, võimaldab vältida topeltmaksustamist.

23. Siiski ei ole alati võimalik või otstarbekas täpselt kindlaks määrata, milliste maksukohustusliku edasimüüja müüdavate kaupade puhul on käibemaks varasematel turustusetappidel maha arvatud ja milliste kaupade puhul ei ole. Lisaks võis see olla maha arvatud ainult osaliselt või ei pruukinud kaup üldse olla maksustatav, mis raskendab asja veelgi. Sel põhjusel nägi seadusandja ette kasuminormi maksustamise korra automaatse kohaldamise juhtudel, kus käibemaksu ei saa maha arvata varasematel turustusetappidel või seetõttu, et müüja ei ole maksukohustuslane, või ka sellepärast, et müügi suhtes on kohaldatud maksuvabastust ilma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega. Selline on direktiivi 2006/112 praegu kehtiv artikkel 314. Seevastu mõnel muul juhul on seadusandja, nagu võib eeldada haldusliku ratsionaliseerimise seisukohast, jätnud maksukohustuslikele edasimüüjatele vabatahtliku kasuminormi maksustamise korra kohaldamise võimaluse (praegu direktiivi 2006/112 artikkel 316). Direktiivi 2006/112 artikkel 316 on seega sõltumatu olemusega ja artikli 314 suhtes täiendavat laadi.

24. Kõnealuse direktiivi artikli 316 tõlgendus, mille kohaselt sõltub selle kohaldamine direktiivi artiklis 314 sätestatud tingimuste täitmisest, oleks vastuolus ka kasuminormi maksustamise korda käsitlevate sätete süstemaatika ja loogikaga.

25. Võib ette kujutada, et direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punktiga b hõlmatud subjektide ring piirdub nendega, kes on ühtlasi hõlmatud artikliga 314. Need oleksid peamiselt mittemaksukohustuslastest loojad või nende õigusjärglased [artikli 314 punkt a] ning, kuigi pigem erandjuhtudel, maksukohustuslikud loojad või nende õigusjärglased, kelle tarned toimuvad artikli 314 punktides b ja c määratletud asjaoludel⁴.

³ Tingimusel, et maksukohustuslane võib kohaldada tavapäraseid käibemaksureegleid kooskõlas direktiivi 2006/112 artikliga 319.

⁴ Artikli 314 punkti d kohaldamine oleks loomulikult välistatud, kuna samal ajal ei ole võimalik tegutseda looja või tema õigusjärglasena ja maksukohustusliku edasimüüjana.

26. Artiklites 314 ja 316 sätestatud eeltingimuste üheaegne täitmine ei ole aga võimalik artikli 316 lõike 1 punktide a ja c puhul.

27. Direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punkt a hõlmab kaupu, mille maksukohustuslik edasimüüja on otse importinud. Seevastu artikli 314 sissejuhatav lause räägib kaupadest, mis on sellisele maksukohustuslasele tarnitud ühenduse piires. Seega välistab artikkel 314 juba ette selle kohaldamise imporditud kauba suhtes. Seda selgitab tõsiasi, et kaupade puhul, mis on pärit väljastpoolt ühise käibemaksusüsteemi territoriaalset kohaldamisala, ei ole võimalik rääkida varasemal turustamisetapil tasutud maksust, mis sisaldub sellise kauba hinnas. Käibemaksusüsteemi seisukohast on imporditud kauba hind alati „maksuta“ hind.

28. Artikli 316 lõike 1 punkt c käsitleb aga maksukohustuslikule edasimüüjale tarnitud kunstiteoseid, kui selle *tarne* suhtes kohaldatai vähendatud määrat⁵. Kuna siin on juttu vähendatud maksumäärat kohaldamisest mitte kauba, vaid tarne suhtes, välistab see minu hinnangul selle sätte kohaldamise tarne suhtes, mis ei kuulu üldse maksustamisele [artikli 314 punkt a] või on maksust vabastatud [artikli 314 punktid b ja c].

29. Nagu eeltoodust nähtub, ei ole direktiivi 2006/112 artiklit 314 ja artikli 316 lõike 1 punkte a ja c võimalik koos kohaldada. Sellises olukorras ei tundu loogiline olevat tõlgendus, mille kohaselt kõnealuse direktiivi artiklit 314 kohaldatakse ainult koos artikli 316 lõike 1 punktiga b.

30. Kõnealuse direktiivi artikli 316 lõike 1 kohaldamise sõltuvusse seadmine artiklis 314 sisalduvate eeltingimuste täitmisest ei ole ka eesmärgipäraselt õigustatud. Direktiivi artiklis 314 sisalduvate eeltingimuste täitmine toob kaasa kasuminormi maksustamise korra automaatse kohaldamise. Seega, mis mõte oleks maksukohustuslike edasimüüjate õigusel kohaldada seda korda teatud juhtudel, mis on niigi hõlmatud artikliga 314? Seda võib pidada omamoodi *opt-out*-tüüpi õiguseks, kuid kasuminormi maksustamise korrast loobumise võimalus on juba ette nähtud direktiivi 2006/112 artiklis 319, seevastu direktiivi artikkel 316 on selgelt mõeldud *opt-in*-õigusena.

31. Lõppkokkuvõttes kaoks direktiivi 2006/112 artikli 316 kohaldamise sõltuvusse seadmisega artiklis 314 sisalduvate eeltingimuste täitmisest selle direktiivi artikli 322 mõte. See säte jätab maksukohustusliku edasimüüja ilma õigusest maha arvata sisendkäibemaks kaupadelt, mida ta müüb kasuminormi maksustamise korra raames, kolmel artikli 316 lõikes 1 sätestatud juhul. Niisiis käsitleb artikli 322 punkt a importi [artikli 316 lõike 1 punkt a], artikli 322 punkt b puudutab teose soetamist loojalt või tema õigusjärglastelt [artikli 316 lõike 1 punkt b], artikli 322 punkt c käsitleb aga teose soetamist teistelt maksukohustuslastelt koos vähendatud määrat kohaldamisega [artikli 316 lõike 1 punkt c].

32. Direktiivi 2006/112 artikkel 314 välistab aga sisendkäibemaksu olemasolu iseenesest, kuna puudutab tarneid, mis ei ole üldse käibemaksuga hõlmatud või on sellest maksust vabastatud⁶. Seega, kui kõnealuse direktiivi artikli 316 lõike 1 kohaldamine sõltuks selle direktiivi artiklis 314 sätestatud eeltingimustest, kaoks artikli 322 mõte. Isegi kui muuta nendest eeltingimustest kunstlikult sõltuvaks ainult artikli 316 lõike 1 punkti b kohaldamine, kaotaks ikkagi mõtte vähemalt artikli 322 punkt b.

33. Eespool nimetatud põhjustel leian, et direktiivi 2006/112 artikli 316 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamine ei sõltu kõnealuse direktiivi artiklis 314 sätestatud tingimuste täitmisest.

5 Kohtujuristi kursiiv.

6 Erandiks on artikli 314 punktis d osutatud juht, kuid see ei ole ühildatav ühegi artikli 316 lõikes 1 viidatud juhuga.

Võimalus kohaldada kasuminormi maksustamise korda direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punkti b alusel kaupade suhtes, mille maksukohustuslik edasimüüja on soetanud teistest liikmesriikidest pärit isikutelt

34. Saksa valitsus põhjendab käesolevas asjas esitatud seisukohtades kasuminormi maksustamise korra kohaldamise välistamist selliste kunstiteoste puhul, mille maksukohustuslik edasimüüja on soetanud teistest liikmesriikidest pärit isikutelt, kes on kasutanud UStG § 25a lõike 7 punktis 1 ühendusesisesele tarnele ette nähtud maksuvabastust. Ta esitab oma seisukoha toetuseks kolm argumenti.

– Kasuminormi maksustamise korra eesmärgi käsitlev argument

35. Saksa valitsuse arvates ei tooks tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamine maksukohustuslikule edasimüüjale teiste liikmesriikide subjektide tarnitud kunstiteoste, mis on ühendusesisesese tarne tõttu maksust vabastatud, edasimüügile maksukohustusliku edasimüüja poolt kaasa topeltnmaksustamist, sest maksukohustusliku edasimüüja poolt tasutud teose ostuhinnas ei sisalduks ükski maks, sisendkäibemaksu saaks aga maha arvata. Seega ei täidaks kasuminormi maksustamise korra kohaldamine sellistel juhtudel selle korra eesmärgi, milleks direktiivi 2006/112 põhjenduse 51 kohaselt on topeltnmaksustamise ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamise vältimine.

36. Ma ei jaga siiski neid argumente põhjustel, mis on pisut sarnased nende põhjustega, mis on esitatud eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtluste osas direktiivi 2006/112 artiklite 314 ja 316 vastastikuse seose kohta (vt käesoleva ettepaneku punktid 20–32).

37. Tegelikult ei tooks tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamine, see tähendab kogu tehingusumma maksustamine koos sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega, kõnealuse direktiivi artikli 316 lõikes 1 sätestatud juhtudel kaasa topeltnmaksustamist. See ei puuduta aga mitte üksnes teistest liikmesriikidest pärit isikutelt soetatavaid kaupu, vaid kõiki direktiivi 2006/112 artikli 316 lõikega 1 hõlmatud juhte.

38. Ühendusesisene tarne on käibemaksu seisukohast tavapärane maksustatav kaubatarne. Ainus erinevus seisneb selles, et kõnealuse direktiivi artikli 138 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisel ning kaupade ühendusesisesese soetamise üheaegsel maksustamisel artikli 2 lõike 1 punkti b alusel läheb maksustamispädevus üle müüja riigilt ostja riigile. Seega ei ole ühendusesiseste tarnete puhul tegelikult tegemist sellise maksuvabastusega, nagu kõnealuse direktiivi artiklis 136 ette nähtud maksuvabastus, vaid maksustamise ülekandmisega teisele liikmesriigile. Selliseid maksuvabastusi määratletakse mõnikord nullmääraga maksustamisena.

39. Maksukohustuslaste seisukohast ei muuda see maksuvabastus eriti midagi. Müüja tarnib kauba „maksuta“ hinnaga ja tal ei ole kohustust maksta maksuhaldurile maksu, kuid ta säilitab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kaupadelt ja teenustelt, mida kasutatakse tema ühendusesisesese tarne otstarbeks [direktiivi 2006/112 artikli 169 punkt b]. Ostja ei maksa omakorda müüjale maksu soetatava kauba hinnas, kui tegemist on sama liikmesriigi territooriumil toimuva tarnega, vaid tasub selle maksuhaldurile. Tal on siiski samaväärne õigus maksu sisendkäibemaksuna maha arvata, loomulikult tingimusel, et ta kasutab soetatud kaupa oma maksustatava tegevuse tarbeks.

40. Samasugune maksustamismehhanism kehtib kauba impordi puhul. Importija tasub kauba hinna, milles ei sisaldu käibemaks (direktiivi 2006/112 tähenduses), sest see kaup on pärit väljastpoolt ühise käibemaksusüsteemi territoriaalset kohaldamisala. Lisaks tasub importija maksuhaldurile impordikäibemaksu, saades samas õiguse seda sisendkäibemaksuna maha arvata.

41. Seega puudub topeltnmaksustamise probleem, olenemata sellest, kas kunstiteos on imporditud, samas liikmesriigis soetatud või soetatud teisest liikmesriigist pärit isikult (see tähendab ühendusesisesese soetamise teel). Seega, kui eeldada, et topeltnmaksustamine on tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamise korral kasuminormi maksustamise korra kohaldamise tingimus,

muudaks see mõttetuks direktiivi 2006/112 kogu artikli 316 ja muuseas ka artikli 322, mille mõte seisneb selles, et on olemas sisendkäibemaks, mida võib maha arvata, kuid see võimalus ei kehti kaupade puhul, mille tarne on maksust vabastatud (selle sõna kõige täpsemas tähenduses) või ei kuulu maksustamisele⁷.

42. Direktiivi 2006/112 artikli 316 eesmärk ei ole vältida topeltnmaksustamist, vaid, nagu komisjon oma seisukohtades selgitab, vältida maksukohustuslike edasimüüjate ülemäärast halduskoormust, mis seondub vajadusega iga kord kontrollida ja tõestada, kas konkreetse kunstiteose hind sisaldab varasematel turustusetappidel makstud käibemaksu ja millises summas. Selline maksukoormus hõlmab ka maksukohustusliku edasimüüja kohustust pidada topeltraamatupidamist, kui ta müüb nii kasuminormi maksustamise korra kui ka tavapäraste reeglite alusel maksustatavaid kaupu. Selline kohustus tuleneb otse direktiivi 2006/112 artiklist 324.

43. Samal põhjusel ei veena mind Saksa valitsuse argument, mille kohaselt tuleks kasuminormi maksustamise korra kohaldamise tingimusi kui erandit tavapärastest maksustamisreeglitest tõlgendada kitsalt. Erandite kitsa tõlgendamise põhimõte ei tohi kaasa tuua nende tähenduse täielikku kaotamist ega muuta neid sel moel mõttetuks.

44. Põhikohtuasjas kaebuse esitaja väidab, et direktiivi 2006/112 artikli 316 eesmärk on eelkõige selle direktiivi artiklis 103 ette nähtud teatavate kaupade maksualase sooduskohtlemise säilitamine. See säte lubab maksustada alandatud määraga kunstiteoseid ning kollektsiooni- ja antiikesemeid nende importimise korral ning kunstiteoste puhul ka nende tarnimise korral loojate või nende õigusjärglaste poolt. Kõnealuse direktiivi artikli 94 lõike 1 kohaselt kohaldatakse alandatud maksumäära ka loojate või nende õigusjärglaste tarnitavate kunstiteoste ühendusesisese soetamise suhtes.

45. Ma ei välista, et selline eesmärk oli ka direktiivi 2006/112 artikli 316 lisamise aluseks, kuigi tuleb silmas pidada, et kui kõnealuse direktiivi artikli 103 kohaldamine on liikmesriikidele vabatahtlik, siis artikli 316 kohaldamine on nende jaoks kohustuslik. Nii või teisiti ei ole direktiivi 2006/112 artikli 316 eesmärk erinevalt artiklist 314 topeltnmaksustamise vältimine.

46. Lisaks tuleb märkida, et kuigi direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punkt b ei väldi topeltnmaksustamise ohtu, sest sellist ohtu ei ole olemas, võib selle sätte kohaldamine riigisiseste tarnete puhul, kui samal ajal loobutakse selle kohaldamisest ühendusesisese soetamise suhtes, kaasa tuua konkurentsi moonutamise maksukohustuslaste vahel. Mõni maksukohustuslik edasimüüja jääks ilma võimalusest kohaldada kasuminormi maksustamise korda, kuigi nad oleksid muudes aspektides võrreldavas olukorras maksukohustuslike edasimüüjatega, kes soetavad kunstiteoseid sama liikmesriigi territooriumil.

47. Eespool esitatud põhjustel leian, et topeltnmaksustamise ohu puudumise argument ei õigusta kõnealuse direktiivi artikli 316 lõike 1 punkti b kohaldamisest loobumist kunstiteoste puhul, mille maksukohustuslik edasimüüja on soetanud teistest liikmesriikidest pärit isikutelt.

⁷ Ma ei nõustu sealjuures Saksa valitsuse väitega, mille kohaselt võimaldab direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punkti b sõnastus seda kohaldada, olenemata sellest, kas kunstiteose tarne edasimüüjale oli maksust vabastatud või maksustatav. Maksuvabade ja mittemaksustatavate tarnete juhte reguleerib kõnealuse direktiivi artikkel 314, seevastu selle artikkel 316 puudutab maksustatavaid tarneid, kusjuures maksukohustus võib tekkida nii müüjal (riigisisene tarne) kui ka ostjal (ühendusesisene soetamine ja import).

– Argument, mis puudutab võimaluse puudumist lisada ostuhinnale käibemaks ühendusesisese soetamise puhul

48. Saksa valitsus pöörab tähelepanu ka sellele, et vastupidi maksukohustuslike edasimüüjate imporditavaid kaupu käsitlevatele sätetele, mille puhul artikli 317 teises lõigus nõutakse impordikäibemaksu lisamist ostuhinnale, puudub direktiivis 2006/112 analoogne säte käibemaksu kohta ühendusesisese soetamise puhul. Saksa valitsuse arvates tõendab see, et liidu seadusandja ei kavatsenud kõnealuse direktiivi artikli 316 koostamisel laiendada selle reguleerimisala kunstiteostele, mille maksukohustuslikud edasimüüjad soetavad teistest liikmesriikidest pärit isikutelt.

49. Tõepoolest, vaste puudumine direktiivi 2006/112 artikli 317 teisele lõigule, mis käsitleb ühendusesisest soetamist, on teatud probleem. Maksukohustusliku edasimüüja poolt teistest liikmesriikidest pärit isikutelt soetatavate kunstiteoste suhtes tuleb kohaldada kõnealuse direktiivi artikli 315 kohaseid tavapäraseid reegleid koostoimes selle direktiivi artikli 317 esimese lõiguga. Nende sätete kohaselt on kasuminorm, mis moodustab maksustatava väärtuse, kasuminormi maksustamise korra raames võrdne maksukohustusliku edasimüüja kauba müügihinna ja tema poolt tarnijalt soetatud kauba ostuhinna vahega. Ostuhind on seevastu määratletud kõnealuse direktiivi artikli 312 punktis 2 kui kõik, mis moodustab tasu, mis tarnija on saanud või saab maksukohustuslikult edasimüüjalt.

50. Seega kohaldatakse neid sätteid nii samas liikmesriigis kui ka ühendusesisese soetamise teel maksukohustusliku edasimüüja poolt soetatud kunstiteoste suhtes. Mõlemal juhul on nende sätete kohaldamisel siiski erinev mõju.

51. Kui soetamine toimub ühes liikmesriigis, tuleb tasule, mis tarnija saab maksukohustuslikult edasimüüjalt, lisada ka tarnija arvatud ja kogutud käibemaks, kui seda tarnet ei ole maksust vabastatud, seega muu hulgas ka direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punktiga b hõlmatud olukordades. Maksustatava edasimüüja kauba müügihind võrdub seejärel kasuminormi võrra suurendatud ostuhinnaga (koos käibemaksuga). Seega ei kata kasuminorm maksukohustusliku edasimüüja tasutud käibemaksusummat, hoolimata sellest, et see maks mõjutab tema müüdava kauba hinda tervikuna.

52. Teisiti on see ühendusesisese soetamise puhul, sest maksukohustuslik edasimüüja maksab tarnijale hinna ilma käibemaksuta, kuna ühendusesisene tarne on direktiivi 2006/112 artikli 138 lõike 1 alusel maksust vabastatud. Maksukohustuslik edasimüüja on aga kohustatud tasuma maksu ühendusesiseselt soetuselt kõnealuse direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i alusel, kusjuures artikli 322 punkti b kohaselt ei ole tal õigust seda maksu maha arvata. Seega peab maksukohustuslik edasimüüja lisama selle maksu kauba hinnale, kui ta kaupa müüb. Maksusumma ei kuulu aga kõnealuse direktiivi artikli 312 punkti 2 tähenduses ostuhinna sisse. See suurendab maksukohustusliku edasimüüja kasuminormi, mis arvutatakse artikli 315 teise lõigu kohaselt.

53. Maksukohustusliku edasimüüja poolt ühendusesiseselt soetuselt tasutud käibemaksusumma arvatakse seega tema müügitehingu maksustatava väärtuse hulka. See toob kaasa topeltmaksustamise („maks maksult“), mida kasuminormi maksustamise kord peab direktiivi 2006/112 põhjenduse 51 kohaselt just vältima. Maksukohustuslike edasimüüjate imporditavate kaupade puhul väldib sellist topeltmaksustamist kõnealuse direktiivi artikli 317 teine lõik, mille kohaselt tuleb kasuminormi arvutamisel müügihinnast lahutada impordil maksustatav väärtus (ja seega selle ostuhind) koos impordikäibemaksuga. Analoogse lahenduse puudumine ühendusesisese soetamise puhul on õiguslünk, mis ei võimalda täielikult saavutada kasuminormi maksustamise korra eesmärke maksukohustuslike edasimüüjate poolt teistest liikmesriikidest pärit isikutelt soetatavate kunstiteoste puhul.

54. Seda lünka ei saa minu arvates kõrvaldada tõlgendamise teel, sest direktiivi 2006/112 artikli 312 punktis 2 sisalduv ostuhinna määratlus viitab väga selgelt summale, mis „tarnija“ on saanud maksukohustuslikult edasimüüjalt. Seetõttu on raske ostuhinna hulka arvata maksukohustusliku edasimüüja poolt maksuhaldurile makstud maksu. Direktiivi artikli 322 punkt b välistab aga maksukohustusliku edasimüüja poolt „kunstiteoste eest“, mille ta on soetanud loojatelt või nende õigusjärglastelt, tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse, mis omakorda hõlmab kahtlemata selliste kunstiteoste eest tasutud sisendkäibemaksu. Seega peaks seadusandja nimetatud õigusliku lünga kõrvaldama.

55. Ma ei arva aga, et selle lünga olemasolu viitaks sellele, nagu väidab Saksa valitsus, et seadusandja on tahtlikult välistanud võimaluse kohaldada kasuminormi maksustamise korda kunstiteoste suhtes, mille maksukohustuslik edasimüüja on soetanud teistest liikmesriikidest pärit isikutelt, koos maksuvabastusega ühendusesisese tarne tõttu.

56. Sellele ei osuta direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punkt b ega artikli 322 punkt b. Meenutan, et esimeses sättes on juttu kunstiteostest, „mille on maksukohustuslikule edasimüüjale tarninud nende loojad või loojate õigusjärglased“. Seega on tegemist kunstiteoste tarnimisega ilma mingite lisatingimusteta. Kuna aga direktiivis 2006/112 kasutatakse tarne mõistet, hõlmab see nii tarnet ühe liikmesriigi territooriumil kui ka ühendusesisest tarnet. Seda tõendab juba iseenesest direktiivi artikli 14 lõikes 1 sisalduva kaubatarnede definitsiooni võrdlemine⁸ direktiivi artikli 20 esimeses lõigus sisalduva kauba ühendusesisese soetamise määratlusega⁹. Olukordades, kus on tegemist ainult ühe sellise tarne liigiga, märgib seadusandja selle selgelt ära, nagu artikli 2 lõike 1 punktis a, mille kohaselt maksustatakse „kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil“, või artikli 138 punktis 1, mille kohaselt on käibemaksust vabastatud kaubatarned, mis lähetatakse või veetakse sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduse territooriumil. Direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punkti b sõnasõnaline tõlgendus ei anna seega alust jätta selle kohaldamisalast välja kunstiteosed, mille maksukohustuslik edasimüüja on soetanud teistest liikmesriikidest pärit isikutelt.

57. Sarnaselt on direktiivi 2006/112 artikli 322 punkt b, mis täiendab selle artikli 316 lõike 1 punkti b, sõnastatud nii laialt, et see hõlmab nii ühe liikmesriigi territooriumil soetamise eest makstud käibemaksu kui ka sisendkäibemaksu mahaarvamise keeldu (vt ka eespool punkti 54).

58. Samuti oleks raske eesmärgist lähtudes põhjendada, miks välistada võimalus kohaldada kasuminormi maksustamise korda kunstiteoste suhtes, mille maksukohustuslikud edasimüüjad on soetanud teistest liikmesriikidest pärit subjektidelt. Kui selline võimalus on olemas nii ühe liikmesriigi territooriumil soetatavate kunstiteoste puhul [ja seda kahel juhul: artikli 316 lõike 1 punktid b ja c] kui ka imporditavate teoste puhul [artikli 316 lõike 1 punkt a], siis miks peaks seadusandja diskrimineerima just ühendusesisest käivet, kui kaupade ja teenuste vaba liikumise hõlbustamine on ühise käibemaksusüsteemi üks põhieesmärke¹⁰?

59. Kõnealune õiguslik lünk on seega minu arvates pigem seadusandja tähelepanematus kui tahtlik toiming. Kas selline tähelepanematus õigustab aga kasuminormi maksustamise korra kohaldamise võimalusest ilmajätmist kunstiteoste suhtes, mille maksukohustuslikud edasimüüjad on soetanud teistest liikmesriikidest pärit subjektidelt? Minu arvates mitte.

60. Tõepoolest, nimetatud õigusliku lünga olemasolu seab maksukohustusliku edasimüüja, kes soetab kunstiteoseid teistest liikmesriikidest pärit isikutelt, halvemasse olukorda edasimüüjatest, kes soetavad kunstiteoseid sama liikmesriigi territooriumil või väljaspool liidu territooriumi. See lünk põhjustab eespool mainitud topeltnmaksustamist ja suurendab üldist maksukoormust, kasvatades kunstlikult maksustatavat väärtust ehk kasuminormi.

⁸ „[...] materiaalse vara omanikuna kasutamise õiguse üleminek“.

⁹ „[...] sellise õiguse omandamine, mille alusel võib kasutada omanikuna materiaalselt vallasasja [...]“.

¹⁰ Vt direktiivi 2006/112 põhjendus 4.

61. Siiski tuleb meeles pidada, et kasuminormi maksustamise korra kohaldamine direktiivi 2006/112 artiklis 316 määratletud juhtudel on maksukohustuslase jaoks vabatahtlik (kuid mitte liikmesriigi jaoks, mis on kohustatud talle seda võimaldama). Seega, kui maksukohustuslane soovib vältida oma kasuminormi topeltmaksustamist selles osas, milles see katab ühendusesisese soetamise eest makstud käibemaksusumma, võib ta valida maksustamise tavapäraste reeglite kohaselt koos tasutud maksu täieliku mahaarvamise õigusega.

62. Kuid nagu eespool mainitud, ei ole kasuminormi maksustamise korra kohaldamise põhieesmärk direktiivi 2006/112 artiklis 316 määratletud juhtudel mitte niivõrd topeltmaksustamise vältimine, sest see on tavapäraste reeglitega juba tagatud, kuivõrd ülemäärase halduskoormuse vältimine, mis on seotud maksukohustusliku edasimüüja müüdavate konkreetsete kaupade maksustamisega erinevate reeglite kohaselt. Seega, kui maksukohustuslane valib seetõttu maksustamise kasuminormi maksustamise korra kohaselt, ei saa ta vastavalt *volenti non fit iniuria* põhimõttele tunda end kannatanuna ja teda ei ole vaja kaitsta, jättes ta ilma talle kuuluvast õigusest seda korda kohaldada.

63. Direktiivi 2006/112 artikli 342 kohaselt võivad liikmesriigid võtta meetmeid, et maksukohustuslikud edasimüüjad ei kannaks muu hulgas kasuminormi maksustamise korra kohaldamisest tulenevat põhjendamatu kahju. Need meetmed võivad siiski hõlmata sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, mitte aga õigust kohaldada kasuminormi maksustamise korda.

– *Argument, mis tugineb direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punktile b*

64. Kohtulikul arutamisel töi Saksa valitsus välja veel ühe argumendi, mis räägib tema arvates kasuminormi maksustamise korra välistamise võimaluse kasuks kunstiteoste puhul, mille maksukohustuslikud edasimüüjad on soetanud teistest liikmesriikidest pärit isikutelt. Nimelt väidab ta, et maksupädevuse ülemineku tõttu ühendusesiseste kaubatarnete puhul müüja liikmesriigilt ostja liikmesriigile ei ole maksustatav teokoosseis kauba ühendusesisene tarne, vaid selle ühendusesisene soetamine. Direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punktis b ei mainita aga sellist maksustatavat teokoosseisu, mis Saksa valitsuse arvates tähendaks, et see säte ei hõlma teistest liikmesriikidest pärit isikutelt soetatavaid kunstiteoseid.

65. Siiski tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artiklid 314 ja 316 ei reguleeri kaupade maksustamist nende soetamise etapil maksukohustusliku edasimüüja poolt, vaid nende edasimüügi etapil selle maksukohustuslase poolt. Kõnealuse direktiivi artikli 314 punktides a–d ja artikli 316 lõike 1 punktides a–c nimetatud juhud osutavad üksnes viisile, kuidas maksukohustuslik edasimüüja saab sellise kauba omanikuks, mida tal on seejärel kauba müügi korral õigus maksustada kasuminormi maksustamise korra kohaselt. Nende kaupade soetamine maksukohustusliku edasimüüja poolt võib toimuda, kuid ei pea toimuma maksukohustuse tekkimist põhjustava teokoosseisu saabumisel. Kõnealuse direktiivi artikli 314 punktid a–c hõlmavad juhtumeid, kus (käibe)maksukohustust üldse ei teki, kuna tegemist on kas mittemaksustatavate või maksust vabastatud tehingutega. Samamoodi võivad artikli 316 lõike 1 punktides a–c nimetatud kauba maksukohustusliku edasimüüja poolse soetamise viisid kaasa tuua – kuid ei pruugi seda tuua – maksukohustuse tekke.

66. Pealegi, kuigi kauba ühendusesisene tarne ei kujuta endast tegelikult sellist teokoosseisu, mille alusel tekib maksukohustus, ja kuigi selle puhul on õigus maksuvabastusele, toob see paratamatult kaasa sellise kohustuse tekke sama kauba ühendusesisese soetamise hetkel, sest ühendusesisest tarne ei ole ühendusesisese soetamiseta olemas. Ühendusesisesele tarnele ei kohaldata aga maksuvabastust olukorras, kus ühendusesisene soetamine on maksust vabastatud (vt direktiivi 2006/112 artikli 139 lõike 1 teine lõik). Saksa valitsuse argument näib seega tuginevat kõnealuse direktiivi artikli 316 lõike 1 punkti b liiga formalistlikule tõlgendusele.

Vastus esimesele eelotsuse küsimusele

67. Eespool toodud silmas pidades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikli 316 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslikul edasimüüjal on selle sätte alusel õigus kohaldada kasuminormi maksustamise korda nende kunstiteoste müügi suhtes, mille ta on soetanud teistest liikmesriikidest pärit loojatelt või nende õigusjärglastelt, kes ei kuulu nimetatud direktiivi artiklis 314 loetletud isikute kategooriasse, ka olukorras, kus need isikud on kasutanud ühendusesisestele tarnetele ette nähtud maksuvabastust kõnealuse direktiivi artikli 138 lõike 1 alusel.

Teine eelotsuse küsimus

68. Kui Euroopa Kohus ühineb minu ettepanekuga esimesele eelotsuse küsimusele vastamisel, tuleb analüüsida teist küsimust. Teise eelotsuse küsimuse esitamisega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas direktiivi 2006/112 artikli 322 punkti b tuleb tõlgendada nii, et see välistab maksukohustusliku edasimüüja õiguse arvata maha tema poolt kunstiteose ühendusesisese soetamise eest tasutud käibemaks, mille tarnimise puhul kohaldab see maksukohustuslane kasuminormi maksustamise korda nimetatud direktiivi artikli 316 lõike 1 punkti b alusel, isegi kui asjaomase liikmesriigi õigus ei näe ette sellise mahaarvamise õiguse välistamist.

69. See küsimus on seotud asjaoluga, et Saksa õigus, mis välistab UStG § 25a lõike 7 punkti 1 alapunkti a kohaselt kasuminormi maksustamise korra kohaldamise teistest liikmesriikidest pärit isikutelt soetatavate kaupade suhtes, mille puhul kohaldatakse ühendusesisestele tarnetele ette nähtud maksuvabastust, ei sisalda sätet, mis välistab maksukohustusliku edasimüüja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, kui sellise kauba suhtes kohaldatakse kasuminormi maksustamise korda.

70. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab esimesele küsimusele vastamise põhjal UStG § 25a lõike 7 punkti 1 alapunkti a mittevastavust direktiivile 2006/112, on ta kohustatud selle sätte kohaldamata jätma ja andma põhikohtuasjas kaebuse esitajale õiguse kohaldada kasuminormi maksustamise korda. Kas sellel kaebuse esitajal on siiski ühtlasi õigus maha arvata vaidluse esemeks oleva kauba ühendusesisese soetamise pealt makstud maks? Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei saa ju direktiiv iseenesest panna isikule kohustusi ning seetõttu ei saa liikmesriik sellele üksikisiku vastu otseselt tugineda¹¹, Saksa õigusesse ei ole aga direktiivi 2006/112 artikli 322 punkti b sisendkäibemaksu mahaarvamise osas üle võetud. Ma jagan kõigi asjaosaliste arvamust, kes on käesolevas asjas esitanud seisukohti, sealhulgas põhikohtuasjas kaebuse esitaja seisukohta, et vastus sellele küsimusele peab olema eitav.

71. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei ole maksukohustuslaste iseeneslik õigus. See on käibemaksusüsteemi osa, mis põhineb iga tehingu maksustamise mehhanismil koos eelmisel turustusetapil tasutud maksu samaaegse mahaarvamisega. Sel moel suureneb üldine maksukoormus iga kord ainult kauba või teenuse lisandväärtusele vastava väärtuse võrra konkreetsel turustusetapil, maksukoormus tervikuna kandub aga üle turustamise lõppetapile, see tähendab tarbijale müümise etapile. Mahaarvamiseõigus on ette nähtud üksnes selle mehhanismi nõuetekohaseks toimimiseks, nagu Euroopa Kohtul on olnud võimalus korduvalt otsustada, ning see eeldab, et mahaarvamiseõigusega hõlmatud kaupade ja teenuste soetamiseks tehtud kulutused on maksustatavate tehingute hinna koostisosa¹². Maksukohustuslasel, kellele liikmesriigi õigus annab maksuvabastuse omaenda tehingutele, ei ole seega sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust isegi juhul, kui see maksuvabastus ei ole kooskõlas direktiiviga 2006/112¹³.

11 Vt eelkõige 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 Vt eelkõige 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 41).

13 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkti 56 esimene taane).

72. Sellises olukorras, nagu on käesolevas kohtuasjas, tuleks aluseks võtta analoogne lahendus. Kui maksubaas ei ole kauba koguhind, vaid ainult müüja kasuminorm ehk müügihinna ja ostuhinna vahe – nagu see on kasuminormi maksustamise korra puhul –, ei sisaldu ostuhinnas tasutud käibemaks (sisendkäibemaks) müügile kohaldatavas maksus (tasumisele kuuluv maks). Seega ei ole alust seda sisendkäibemaksu maha arvata. Teistsugune lahendus tooks *de facto* kaasa direktiiviga 2006/112 vastuolus oleva maksukohustuslikule edasimüüjale tehtava kaubatarne maksuvabastuse, kuna ta omandaks sisuliselt kogu tasutud maksusumma tagasisaamise õiguse, ilma et ta peaks sisse maksuma samaväärse tasumisele kuuluva maksusumma.

73. Seega, kui riigisiseses õiguses keeldutakse vastupidi direktiivi 2006/112 sätetele maksukohustuslasele õiguse andmisest kohaldada maksustamise erikorda, võib see maksukohustuslane kõnealuse korra kohaldamiseks viidata otseselt direktiivi sätetele, kuid ta kaotab talle riigisisese õiguse alusel antud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, kui selle õiguse kaotamine on seotud niisuguse korra kohaldamisega.

74. Seda ei muuda käesoleva ettepaneku punktides 46–60 nimetatud asjaolu, et kui tegemist on maksukohustusliku edasimüüja poolse kunstiteoste soetamisega teistest liikmesriikidest pärit isikutelt, järgneb direktiivi 2006/112 sätetes esineva lünga tõttu selle kasuminormi osa topeltmaksustamine, mis katab ühendusesisese soetamise eest tasutud maksusumma. See lünk tuleks kõrvaldada ostuhinna arvutamise viisi muutmisega, mitte aga mahaarvamiseõiguse andmise kaudu maksukohustuslikule edasimüüjale, vastupidi ühise käibemaksusüsteemi loogikale.

75. Seetõttu teen ettepaneku vastata teisele eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikli 322 punkti b tuleb tõlgendada nii, et see välistab maksukohustusliku edasimüüja õiguse arvata maha tema poolt kunstiteoste ühendusesisese soetamise eest tasutud käibemaks, mille tarnimise puhul kohaldab see maksukohustuslane kasuminormi maksustamise korda nimetatud direktiivi artikli 316 lõike 1 punkti b alusel, isegi kui selle liikmesriigi õigus ei välista sellist mahaarvamiseõigust.

I. Ettepanek

76. Eeltoodud kaalutlusi tervikuna silmas pidades teen ettepaneku vastata Finanzgericht Münsteri (Münsteri maksukohus, Saksamaa) esitatud küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 316 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslikul edasimüüjal on selle sätte alusel õigus kohaldada kasuminormi maksustamise korda nende kunstiteoste müügi suhtes, mille ta on soetanud teistest liikmesriikidest pärit loojatelt või nende õigusjärglastelt, kes ei kuulu nimetatud direktiivi artiklis 314 loetletud isikute kategooriasse, ka olukorras, kus need isikud on kasutanud ühendusesisestele tarnetele ette nähtud maksuvabastust kõnealuse direktiivi artikli 138 lõike 1 alusel.
2. Direktiivi 2006/112 artikli 322 punkti b tuleb tõlgendada nii, et see välistab maksukohustusliku edasimüüja õiguse arvata maha tema poolt kunstiteoste ühendusesisese soetamise eest tasutud käibemaks, mille tarnimise puhul kohaldab see maksukohustuslane kasuminormi maksustamise korda nimetatud direktiivi artikli 316 lõike 1 punkti b alusel, isegi kui selle liikmesriigi õigus ei välista sellist mahaarvamiseõigust.