



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

29. november 2018*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 314 – Artikkel 316 – Artikkel 322 – Kunstiteoste kohaldatavad erikorrad – Kasuminormi maksustamise kord – Maksukohustuslikud edasimüüjad – Kunstiteoste tarnimine loojate või loojate õigusjärglaste poolt – Ühendusesisesed tehingud – Liikmesriigi maksuameti keeldumine tunnustada maksukohustuslase õigust valida kasuminormi maksustamise kord – Kohaldamise tingimused – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Kunstiteosed, antiik- ja kollektsiooniesemed

Kohtuasjas C-264/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Münsteri (Münsteri maksukohus, Saksamaa) 11. mai 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. mail 2017, menetluses

Harry Mensing

versus

Finanzamt Hamm,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: seitsmenda koja president T. von Danwitz neljanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász ja C. Vajda (ettekandja),

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikku menetlust ja 14. juuni 2018. aasta kohtuistungil esitatud,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- H. Mensing, esindajad: *Rechtsanwalt* O.-G. Lippross ja raamatupidaja H. Portheine,
 - Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,
 - Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart, M. Wasmeier ja R. Lyal,
- olles 13. septembri 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (EÜT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 316 lõike 1 punkti b ja artikli 322 punkti b tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud kunstikaupmees Harry Mensingi ja Finanzamt Hammi (Hammi maksuamet, Saksamaa) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimane keeldus põhikohtuasja kaebaja poolt teistes liikmesriikides ostetud kunstiteoste tarnetele kohaldamast kasuminormi maksustamise korda.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi põhjendustes 4, 7 ja 51 on märgitud:
 - „(4) Siseturu loomine eeldab liikmesriikides niisuguste kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusaktide kohaldamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Seetõttu on vajalik ühtlustada kumuleeruvaid käibemakse käsitlevad õigusaktid käibemaksusüsteemi abil, et kõrvaldada niipalju kui võimalik tegurid, mis võivad moonutada konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka ühenduse tasandil.
 - [...]
 - (7) Ühine käibemaksusüsteem peaks isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja -vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata.
 - [...]
 - (51) Topeltmaksustamise ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamise vältimiseks tuleb vastu võtta kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete suhtes kohaldatav ühenduse maksustamise kord.“
- 4 Selle direktiivi artikli 1 lõige 2 sätestab:

„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.

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.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietaapi lõpuni.“

5 Nimetatud direktiivi artikli 311 lõige 1 sätestab:

„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;

[...]“.

6 Sama direktiivi artikkel 314 sätestab:

„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.“

7 Käibemaksudirektiivi 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.“

8 Selle direktiivi artiklis 316 on ette nähtud:

„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.

2. Liikmesriigid kehtestavad üksikasjalikud eeskirjad lõikes 1 sätestatud valiku kasutamiseks, mida peab igal juhul rakendama vähemalt kahe kalendriaasta jooksul.“

9 Nimetatud direktiivi artiklis 317 on sätestatud:

„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.“

10 Direktiivi artikkel 322 sätestab:

„Kui maksukohustuslik 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 tarninud või tarnivad nende loojad või loojate õigusjärglased;
- c) käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud kunstiteoste eest, mille talle on tarninud või tarnib maksukohustuslane, kes ei ole maksukohustuslik edasimüüja.“

Saksa õigus

11 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz; edaspidi „UStG“) § 25bis sätestab:

„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 enampakkumisel 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.

Deklaratsioon on ettevõtjale siduv vähemalt kahe kalendriaasta vältel.

(3) Käibe suurus määratakse kindlaks summa alusel, mille võrra kauba müügihind ületab ostuhinda [...]

[...]

(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.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 12 H. Mensing on Saksamaal asuv kunstikaupmees, kellele kuuluvad galeriid paljudes Saksamaa linnades. Aastal 2014 tarnisid talle kunstiteoseid kunstnikud, kes asuvad teistes liikmesriikides. Need tarded deklareeriti kunstnike asukohariikides kui maksust vabastatud ühendusesisesed tarded. H. Mensing tasus nendelt ühendusesisesel soetusel käibemaksu.
- 13 Seejärel palus H. Mensing Hammi maksuametil kohaldada nende tarnete suhtes kasuminormi maksustamise korda. Kuna Hammi maksuamet tema taotlust ei rahuldanud, kohustati teda tasuma täiendavalt käibemaksu 19 763,31 eurot.
- 14 H. Mensing ei kasutanud tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, olgugi et protseduurilisest seisukohast tal eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul selline võimalus veel oli.
- 15 Kuna tema vaie maksuteate peale jäeti rahuldamata, esitas H. Mensing kaebuse Finanzgericht Münsterile (Münsteri maksukohus, Saksamaa). Tema väitel ei ole põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid liidu õigusega kooskõlas ning ta taotleb käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b otsekohaldamist.
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkisid kahtlused seoses UStG § 25bis lõike 7 punkti 1 alapunkti a kooskõla kohta käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punktiga b. Ta märgib, et Saksa õiguse kohaselt ei kohaldata kasuminormi maksustamise korda sellise kauba tarnetele, mille edasimüüja on soetanud liidu territooriumil, kui selle kauba tarnele on teistes liidu liikmesriikides kohaldatud ühendusesiseste kaubatarnete maksuvabastust. Samas ei ole selle korra kohaldamisalast väljajätmine käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punktis b sätestatud ja võib kaasa tuua konkurentsimoonutusi.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tema hinnangul kehtib õigus valida käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punktis b sätestatud kasuminormi maksustamise korra kohaldamine üksnes nende kaubatarnete suhtes, mille on teinud üks selle direktiivi artiklis 314 loetletud isikute kategooria. Ent maksuvabad ühendusesisesed kaubatarned viimati nimetatud sätte kohaldamisalasse ei kuulu. Seega ei kohaldata nimetatud õigust selliste kunstiteoste tarnetele, mille maksukohustuslik-edasimüüja on soetanud maksust vabastatud ühendusesisesel soetusena.
- 18 Kui H. Mensingi olukorras oleval isikul peaks aga olema õigus kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punktis b sätestatud kasuminormi maksustamise korda, siis tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul veel küsimus, kas selline isik võib samal ajal tugineda nii sellele korrale kui ka

sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele. Nimetatud kohus leiab, et võimalus kohaldada kasuminormi maksustamise korda ja samal ajal kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust on käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemiga vastuolus.

- 19 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Münster (Münsteri maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 316 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslik edasimüüja võib kohaldada kasuminormi maksustamise korda ka selliste kunstiteoste tarnele, mille on talle ühendusesiseselt tarninud nende loojad või loojate õigusjärglased, kelle puhul ei ole tegemist käibemaksudirektiivi artiklis 314 loetletud isikutega?

2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, ei luba käibemaksudirektiivi artikli 322 punkt b anda edasimüüjale õigust arvata kunstiteoste ühendusesisese soetamisega seoses maha sisendkäibemaksu, isegi kui puuduvad asjaomast korda ette nägevad liikmesriigi õigusnormid?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslik-edasimüüja võib valida kasuminormi maksustamise korra kohaldamise selliste kunstiteoste tarne suhtes, mille talle on ühendusesiseselt tarninud nende loojad või loojate õigusjärglased, olgugi et viimased ei kuulu selle direktiivi artiklis 314 loetletud isikute kategooriasse.
- 21 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et põhikohtuasi puudutab – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusel ei selgu teisiti – käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punktis 2 nimetatud kunstiteoste tarneid selle direktiivi artikli 311 lõike 1 punktis 5 määratletud maksukohustuslikule edasimüüjale.
- 22 Samuti tuleb märkida, et maksukohustusliku edasimüüja poolt selliste kunstiteoste tarnimisel saadud kasumi maksustamise kord on erikord, mis kujutab endast erandit käibemaksudirektiivis ette nähtud üldisest korrast. Seetõttu tuleb selle direktiivi artikleid 314 ja 316, mis loetlevad selle erikorra kohaldamise juhud, tõlgendada täht-tähelt (vt selle kohta 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 23 See tõlgendamisreegel ei tähenda siiski, et nimetatud korda määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et selle korra mõju kaob. Igal juhul peab nende mõistete tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud korra eesmärgiga ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõttest (vt analoogia alusel 21. märtsi 2013. aasta kohtuotsus PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 24 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liidu õigusnormi tõlgendamisel võtta arvesse mitte ainult selle sõnastust, vaid ka konteksti ja selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa säte on (21. septembri 2017. aasta kohtuotsus Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Kõigepealt, mis puudutab käibemaksudirektiivi artiklit 316, siis selles on sätestatud, et liikmesriigid annavad maksukohustuslikele edasimüüjatele õiguse valida, kas kohaldada kasuminormi maksustamise korda selles artiklis loetletud esemete tarne suhtes. Ent nimetatud artiklist ei nähtu, kas see valikuõigus sõltub nimetatud direktiivi artikli 314 punktides a–d sätestatud tingimuste täitmisest või

kas liikmesriikidel, kellel tuleb määrata kindlaks nimetatud õiguse kasutamise kord, on kaalutlusõigus selles osas, mis puudutab tingimusi, mille nad võivad esitada maksukohustuslikule edasimüüjale selle korra kohaldamise valimiseks.

- 26 Käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punktiga b oleks seega vastuolus, kui liikmesriik seab nimetatud sätte tähenduses kunstiteose ühendusesisesele tarnele järgneva tarne puhul maksukohustusliku edasimüüja õigusele kohaldada kasuminormi maksustamise korda tingimuse, et kunstiteose peab tarnima üks nimetatud direktiivi artikli 314 punktides a–d loetletud isik.
- 27 Niisugust tõlgendust kinnitab seejärel käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 konteksti analüüs.
- 28 Esiteks näitab see analüüs, et käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 kohaldamisala on autonoomne ja see täiendab nimetatud direktiivi artiklit 314. Artikkel 314 nimelt näeb ette kohustuse kohaldada kasuminormi maksustamise korda teatavatele tarnetele, mille maksukohustuslik edasimüüja teeb, samas kui artikli 316 lõige 1 näeb kõigest ette teatud tingimustel valida selle korra kohaldamine. Ent selline valikuõigus kaotaks mõtte, kui selle kasutamine sõltuks samade tingimuste täitmisest, mis on ette nähtud artiklis 314 kasuminormi maksustamise korra kohustusliku kohaldamise puhul. Seega, kuigi nimetatud direktiivi artikli 314 kohaldamisala on piiratud kaubatarnetega liidu territooriumil, ei kohaldata sellist piirangut direktiivi artikli 316 lõike 1 suhtes.
- 29 Teiseks, käibemaksudirektiivi artikli 322 punkti b ja artikli 316 lõike 1 koostoime analüüs kinnitab viimati nimetatud artikli autonoomsust ja täiendavat laadi selle direktiivi artikli 314 suhtes. Artikli 322 punkt b välistab sisuliselt maksukohustusliku edasimüüja õiguse arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punktile b tarnitud kunstiteoselt.
- 30 Ent niisugust välistust, mis eeldab mahaarvamisõiguse olemasolu ja seetõttu sisendteingu olemasolu, ei saa kohaldada käibemaksudirektiivi artiklis 314 nimetatud juhtudel, mis eeldavad, et maksukohustuslikule edasimüüjale tehtav kunstiteose tarne ei ole käibemaksuga maksustatav või on sellest maksust vabastatud.
- 31 Kolmandaks tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 316 konteksti analüüs võimaldab samuti lükata tagasi Saksamaa valitsuse väite, et kasuminormi maksustamise korda ei saa kohaldada teistes liikmesriikides asuvatelt müüjatelt soetatud kunstiteoste tarnele, kuna maksustatavat teokoosseisu, eelkõige ühendusesisest soetust ei ole selle direktiivi artikli 316 lõike 1 punktis b nimetatud. Nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 65 märkis, ei reguleeri kasuminormi maksustamise kord kaupade maksustamist nende soetamise etapil maksukohustusliku edasimüüja poolt, vaid nende edasimüügi etapil, mida kinnitab asjaolu, et maksustatav väärtus arvutatakse selle direktiivi artiklite 315 ja 317 kohaselt maksukohustusliku edasimüüja küsitava müügihinna põhjal.
- 32 Lõpuks, mis puudutab käibemaksudirektiiviga taotletavaid üldisi eesmärgi, siis nähtub selle direktiivi põhjendustest 4 ja 7, et selle eesmärk on siseturu loomine, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Lisaks nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et neutraalse maksustamise põhimõte on direktiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja sellega on vastuolus, kui käibemaksuga maksustamisel koheldakse ühesuguseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt (vt selle kohta 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punktid 42 ja 44 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Ent Saksamaa valitsuse pakutud tõlgendus, mille kohaselt ei ole käibemaksudirektiivi artikkel 316 kohaldatav tarnetele, mis eelnevad ühendusesisesele tehingule, võib riivata põhimõtteid, mille käibemaksusüsteem põhineb. See tõlgendus tooks kaasa ühelt poolt selle liikmesriigi territooriumil tehtud kunstiteoste tarnetele ja teiselt poolt nende kunstiteoste tarnetele, millele on eelnenud maksust vabastatud ühendusesisene tarne, kohaldatava maksustamiskorra vahelise diskrimineerimise. Nagu Saksamaa valitsus kohtuistungil tunnistas, viiks UStG § 25bis lõike 7 punkti 1 alapunktis a sätestatud

keeld diskrimineerimiseni, mis põhineb maksukohustuslikule edasimüüjale tarnitavate kunstiteoste liikmesriigi päritolul ja ühendusesisesel päritolul, kuna maksukohustuslik edasimüüja ei saa selle sätte kohaselt valida kasuminormi maksustamise korra kohaldamist sellise kunstiteose tarne puhul, millele on eelnenud ühendusesisene tarne, kuid võib seevastu nõuda selle korra kohaldamist seoses kunstiteose tarnega, mis toimus eelnevalt Saksamaa territooriumil.

- 34 Riigisisest sättest tulenev diskrimineerimine võib lisaks sellele, et see takistab nende kunstiteoste vaba liikumist ja moonutab konkurentsi maksukohustuslike edasimüüjate vahel liidus, muuta küsitavaks neutraalse maksustamise põhimõtte, kuna maksukohustuslikke edasimüüjaid, kes teevad samu tehinguid, eelkõige kunstiteoste soetamine, koheldakse seoses võimalusega valida nende teoste puhul kasuminormi maksustamise kord erinevalt selle põhjal, kas need on tarnitud eelnevalt liikmesriigi territooriumil või on neile eelnenud maksust vabastatud ühendusesisene tarne.
- 35 Teisest küljest, mis puudutab konkreetsemalt kasuminormi maksustamise korraga taotletavaid eesmärke, siis tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi põhjenduse 51 kohaselt on selle korra eesmärk kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete valdkonnas vältida topeltnmaksustamist ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamist.
- 36 Siinkohal tuleb sedastada, et antud valdkonnas võib osutada keeruliseks määrata kindlaks, kas konkreetne teos on varem käibemaksuga maksustatud, kuna arvestades kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete olemust, võib see olla vana või eelnevalt erinevate maksukohustuslaste vahel korduvalt edasi müüdud. Käibemaksudirektiiv sätestab õiguse valida kasuminormi maksustamise korra kohaldamine ja arvutada tasumisele kuuluv käibemaks – nagu on välja toodud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 31 viitega sisuliselt nende kaupade hinnale –, pidades silmas just raskusi selle käibemaksu kindlaks määramisel, millega võib-olla on niisuguseid kaupu juba eelnevalt maksustatud.
- 37 Ent selliseid raskusi ei tekiks, kui käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punktis b märgitud kunstiteose tarnib üks direktiivi artikli 314 punktides a–d loetletud isik, võttes arvesse, et selline tarne ei ole käibemaksuga maksustatav või on maksust vabastatud, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 30. Sellisel juhul ei õigustaks käesoleva kohtuotsuse punktis 35 kirjeldatud eesmärk käibemaksudirektiivis kasuminormi maksustamise korra kehtestamist selle direktiivi artiklis 316 nimetatud kaubatarnetele.
- 38 Seega nähtub käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punktist b, aga ka selle sätte kontekstist ja sellega taotletavatest eesmärkidest, mille osaks see säte on, et liikmesriik ei saa nõuda maksukohustuslikult edasimüüjalt käibemaksudirektiivi artikli 314 punktides a–d sätestatud tingimuste täitmist, et valida kasuminormi maksustamise korra kohaldamine.
- 39 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslik-edasimüüja võib valida kasuminormi maksustamise korra kohaldamise selliste kunstiteoste tarne suhtes, mille talle on ühendusesiseselt tarnitud nende loojad või loojate õigusjärglased, olgugi et viimased ei kuulu selle direktiivi artiklis 314 loetletud isikute kategooriasse.

Teine küsimus

- 40 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma teise küsimusega selgitada sisuliselt, kas maksukohustuslik edasimüüja võib valida käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punktis b sätestatud kasuminormi maksustamise korra kohaldamise kunstiteoste suhtes, mis on talle tarnitud eelneva maksust vabastatud ühendusesisese tarne raames, ja samal ajal nõuda tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust olukordades, kus selline õigus on selle direktiivi artikli 322 punkti b kohaselt välistatud, kui viimati nimetatud säte ei ole liikmesriigi õigusesse üle võetud.

Vastuvõetavus

- 41 Kõigepealt tuleb analüüsida Saksamaa valitsuse väidet, mille kohaselt on teine küsimus vastuvõetamatu. Saksamaa valitsuse sõnul puudutab see küsimus hüpoteetilist olukorda ega ole põhikohtuasja vaidlusega seoses oluline, kuna kõnealuse tarnega seoses ei kasutanud H. Mensing sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.
- 42 Selle kohta tuleb märkida, et ERTL artiklis 267 sätestatud Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute vahelise koostöö raames on üksnes asja menetlev ja selle lahendamise eest vastutaval liikmesriigi kohtul kohtuasja eripära arvesse võttes õigus hinnata nii eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Seega, kui esitatud küsimus puudutab liidu õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus üldjuhul kohustatud otsuse tegema. Euroopa Kohus võib liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamast keelduda üksnes juhul, kui on ilmne, et taotletaval liidu õiguse tõlgendamisel puudub igasugune seos põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (17. märtsi 2016. aasta kohtuotsus *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Ent kuigi on teada, et H. Mensing ei ole veel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutanud, nähtub eelotsusetaotlusest, nagu on kokkuvõtlikult välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 14, et liikmesriigi menetlusõiguse seisukohast on tal endiselt võimalik põhikohtuasja vaidluse raames seda õigust kasutada.
- 44 Neil asjaoludel ei saa teist küsimust pidada vaidluse asjaolude ja esemega ilmselgelt seostamatuks ning see tuleb tunnistada vastuvõetavaks.

Sisulised küsimused

- 45 Käibemaksusüsteemi keskne põhimõte seisneb selles, et kaupade ja teenuste soetamisel tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu mahaarvamiseõiguse puhul eeldatakse, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulutused moodustavad osa sellise maksustatava müügitehingu hinnast, mis annab mahaarvamiseõiguse (28. novembri 2013. aasta kohtuotsus *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 41).
- 46 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 71 ja 72 märkis, rikub seda põhimõtet see, kui lubada maksukohustuslikul edasimüüjal arvata maha sisendkäibemaks käibemaksudirektiivi artikli 322 punktis b kirjeldatud olukorras, kui see isik otsustab kohaldada kasuminormi maksustamise korda selle direktiivi artikli 316 lõike 1 punkti b alusel. Nimelt, kui kohaldatakse kasuminormi erikorda, on maksustatav väärtus käibemaksudirektiivi artiklite 315 ja 317 kohaselt maksukohustusliku edasimüüja kasuminormi ja kasuminormiga seotud käibemaksu summa vahe. Neil asjaoludel ei sisaldu ostuhinnalt tasutud käibemaks müügilt võetavas käibemaksus ega anna mahaarvamiseõigust.
- 47 Seega näeb käibemaksudirektiivi artikli 322 punkt b ette, et kui maksukohustuslik edasimüüja tarnib kaupu kasuminormi maksustamise korra alusel, ei ole tal õigust arvata käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud kunstiteoste eest, mille talle on tarnitud või tarnivad nende loojad või loojate õigusjärglased.
- 48 Teisisõnu ei või ta sellise tarnega seoses kohaldada selle direktiivi artikli 316 lõike 1 punktis b sätestatud kasuminormi maksustamise korda ja nõuda samal ajal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

- 49 Antud juhul tuleb märkida, et H. Mensing tugineb otseselt käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punktis b sätestatud valikuõigusele, mida kõnealused liikmesriigi õigusnormid ei näe ette kunstiteoste ühendusesisese tarne puhul. Sellest tuleneb, et H. Mensing võib selle artikli alusel kasutada kasuminormi maksustamise korda üksnes direktiivis sätestatud tingimustel, see tähendab siis, kui ta samade tarnetega seoses ei kasuta sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.
- 50 Neil asjaoludel tuleb teisele küsimusele vastata, et maksukohustuslik edasimüüja ei või valida käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punktis b sätestatud kasuminormi maksustamise korra kohaldamist kunstiteoste suhtes, mis on talle tarnitud eelneva maksust vabastatud ühendusesisese tarne raames, ja samal ajal nõuda tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust olukordades, kus selline õigus on selle direktiivi artikli 322 punkti b kohaselt välistatud, kui viimati nimetatud säte ei ole liikmesriigi õigusesse üle võetud.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 316 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslik edasimüüja võib valida kasuminormi maksustamise korra kohaldamise selliste kunstiteoste tarne suhtes, mille talle on ühendusesiselselt tarnitud nende loojad või loojate õigusjärglased, olgugi et viimased ei kuulu selle direktiivi artiklis 314 loetletud isikute kategooriasse.**
- 2. Maksukohustuslik edasimüüja ei või valida käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punktis b sätestatud kasuminormi maksustamise korra kohaldamist kunstiteoste suhtes, mis on talle tarnitud eelneva maksust vabastatud ühendusesisese tarne raames, ja samal ajal nõuda tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust olukordades, kus selline õigus on selle direktiivi artikli 322 punkti b kohaselt välistatud, kui viimati nimetatud säte ei ole liikmesriigi õigusesse üle võetud.**

Allkirjad