



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

13. juuli 2023 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 311 ja sellele järgnevad artiklid – Kunstiteostele kohaldatavad erikorrad – Kasuminormi maksustamise kord – Maksukohustuslikud edasimüüjad – Kunstiteoste tarnimine loojate või loojate õigusjärglaste poolt – Ühendusesisesed tehingud – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus

Kohtuasjas C-180/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 20. oktoobri 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. märtsil 2022, menetluses

Finanzamt Hamm

versus

Harry Mensing,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev ning kohtunikud P. G. Xuereb, T. von Danwitz, A. Kumin ja I. Ziemele (ettekandja),

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Harry Mensing, esindaja: *Rechtsanwalt* O.-G. Lippross,
- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja A. Hoesch,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Pethke ja V. Uher,

olles 23. märtsi 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 311 ja sellele järgnevaid artikleid.
- 2 Taotlus on esitatud Finanzamt Hammi (Hammi maksuamet, Saksamaa) ja kunstikaupmees Harry Mensingi vahelises kohtuvaidluses käibemaksuga maksustatava väärtuse arvutamise üle juhul, kui selliste kunstiteoste tarnetele, mille asjaomane isik on ühendusesisese tarne käigus enne omandanud, kohaldatakse 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 Direktiivi artiklis 193 on sätestatud:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.“
- 5 Käibemaksudirektiivi XII jaotises „Erikorrad“ asub 4. peatükk „Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord“. Peatüki 1. jaos asub artikkel 311, mis määratleb muu hulgas mõisted „kunstiteos“ ja „maksukohustuslik edasimüüja“. Peatüki 2. jaos, mis kehtestab maksukohustuslike edasimüüjate erikorra, sisaldab 1. alajagu „Kasuminormi maksustamise kord“ artikleid 312–325.

6 Käibemaksudirektiivi 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.“

7 Selle direktiivi artiklis 314 on ette nähtud:

„Kasuminormi maksustamise korda kohaldatakse kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnetele maksukohustusliku edasimüüja poolt, kui need kaubad on talle [Euroopa] 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.“

8 Nimetatud direktiivi artikkel 315 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

9 Sama 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 kohaldatai artikli 103 kohaselt vähendatud määra.

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

10 Käibemaksudirektiivi 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.“

Saksa õigus

11 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) 21. veebruaril 2005 avaldatud redaktsioonis (*BGBI. I*, lk 386; edaspidi „UStG“) § 25a on sätestatud:

„(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) kohaldatai kasuminormi maksustamise korda.
3. Kaup ei ole vääriskivid (tollitariifistiku rubriigid 71 02 ja 71 03) ega väärismetallid (tollitariifistiku rubriigid 71 06, 71 08, 71 10 ja 71 12).

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

1. kunstiteosed (lisa 2 punkt 53), kollektsiooniesemed (lisa 2 punkti 49 alapunkt f ja punkt 54) või antiikesemed (tollitariifistiku rubriik 9706 00 00), mille ta on ise impordinud, või
2. kunstiteosed, kui talle tehtud tarne kuulus maksustamisele ja seda ei teinud muu edasimüüja.

Deklaratsioon on maksukohustuslasele siduv vähemalt kahe kalendriaasta vältel.

(3) Käibe suurus arvutatakse summa alusel, mille võrra kauba müügihind ületab ostuhinda; § 3 lõikes 1b nimetatud tarnete korral ja § 10 lõikes 5 nimetatud juhtudel kasutatakse müügihinna

asemel väärtust vastavalt § 10 lõike 4 punktile 1. Kui kunstiteose (lisa 2 punkt 53) ostuhinda ei ole võimalik kindlaks määrata või kui ostuhind on tühine, võetakse käibe kindlaksmääramisel aluseks summa, mis moodustab 30% müügihinnast. Käibemaks ei kuulu maksustatava väärtuse hulka. Lõike 2 esimese lause punktis 1 nimetatud juhul loetakse ostuhinnaks väärtus § 11 lõike 1 tähenduses, millele on liidetud impordikäibemaks. Lõike 2 esimese lause punktis 2 nimetatud juhul hõlmab ostuhind tarnija käibemaksu.

[...]

(7) Kohaldatakse järgmisi erireegleid:

1. Kasuminormi maksustamise korda ei kohaldata
 - a) edasimüüja poolt ühendusesiseselt soetatud kauba tarnetele, kui edasimüüjale tarnitud kauba suhtes on mujal ühenduse territooriumil kohaldatud ühendusesiseste kaubatarnete maksuvabastust;
 - b) uue sõiduki ühendusesisesele tarnele § 1b lõigete 2 ja 3 tähenduses.
2. Ühendusesisesel soetamisel ei tule tasuda käibemaksu, kui soetajale tarnitud kauba suhtes § 1a lõike 1 tähenduses on mujal ühenduse territooriumil kohaldatud kasuminormi maksustamise korda.
3. § 3c kohaldamine ja ühendusesiseste tarnete maksuvabastus (§ 4 punkti 1 alapunkt b ja § 6a) on kasuminormi maksustamise korra kohaldamisel välistatud.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 12 H. Mensing on Saksamaal elav kunstikaupmees, kellele kuuluvad galeriid paljudes Saksamaa linnades. Aastal 2014 tarnisid talle oma kunstiteoseid kunstnikud, kes tegutsevad teistes liikmesriikides. Tarned deklareeriti kunstnike asukohariikides kui maksust vabastatud ühendusesisesed tarned. H. Mensing tasus nendelt ühendusesisesel soetamisel käibemaksu.
- 13 H. Mensing palus Hammi maksuametil nendele tarnetele kohaldada kasuminormi maksustamise korda. Kuna UStG § 25a lõike 7 punkti 1 alapunkt a näeb ette, et kasuminormi maksustamise korda ei kohaldata sellise kauba tarnele, mille edasimüüja on omandanud ühendusesisesel soetamise käigus, kui kauba tarnimisel edasimüüjale kohaldati ühendusesiseste tarnete maksuvabastust Euroopa Liidu ülejäänud territooriumil, jättis Hammi maksuamet tema taotluse rahuldamata ja kohustas H. Mensingit seega tasuma täiendava käibemaksusumma.
- 14 Pärast seda, kui H. Mensingi vaie täiendava käibemaksusumma kohta tehtud maksuotsuse peale oli jäetud rahuldamata, esitas ta kaebuse Finanzgericht Münsterile (Münsteri maksukohus, Saksamaa), väites, et kõnealused riigisisised õigusnormid ei ole liidu õigusega kooskõlas, ning palus otsekohaldada käibemaksudirektiivi artikli 316 lõike 1 punkti b.
- 15 Kuna nimetatud kohtul oli selles osas kahtlusi, esitas ta Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse.

- 16 Kõnealus eelotsuse menetluses 29. novembril 2018 kuulutatud kohtuotsuses Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968) otsustas Euroopa Kohus esiteks, 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 tarninud nende loojad või loojate õigusjärglased, olgugi et viimased ei kuulu direktiivi artiklis 314 loetletud isikute kategooriasse, ja et teiseks ei või maksukohustuslik edasimüüja valida kasuminormi maksustamise korra kohaldamist kunstiteoste suhtes, mis on talle tarnitud eelneva maksust vabastatud ühendusesisesel tarne raames, ja samal ajal nõuda tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust olukordades, kus selline õigus on direktiivi artikli 322 punkti b kohaselt välistatud, kui viimati nimetatud säte ei ole liikmesriigi õigusesse üle võetud.
- 17 Selle kohtuotsuse tulemusel rahuldab Finanzgericht Münster (Münsteri maksukohus) 7. novembri 2019. aasta kohtuotsusega H. Mensingi nõude. Sisuliselt leidis see kohus, et maksustatav väärtus tuleb kindlaks määrata liidu õiguse alusel ja arvestades käibemaksudirektiivi artikli 317 esimest lõiku koostoimes selle direktiivi artiklitega 312, 315 ja 316, tuleb käibemaksu kui „ostuhinna“ elementi käsitleda kasuminormi vähendajana.
- 18 Hammi maksuamet esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), kes on käesolevas asjas eelotsusetaotluse esitanud kohus. Sisuliselt väidab ta, et ühendusesisesel soetamisel tasutud käibemaks ei vähenda maksustatavat väärtust. Sellega seoses viitas Hammi maksuamet kohtujurist Szpunari ettepanekule kohtuasjas Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722), kes märkis, et kolmandatest riikidest pärit impordi puhul tuleb käibemaksudirektiivi artikli 317 teise lõigu kohaselt müügihinnast lahutada impordil maksustatav väärtus koos impordikäibemaksuga, ning leidis seetõttu, et analoogse lahenduse puudumine ühendusesisesel soetamise puhul kujutab endast õiguslünka.
- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et riigisisese õiguses on UStG § 25a lõike 3 kolmanda lause tõlgenduse alusel, mis on kooskõlas liidu õigusega, võimalik kasuminormi maksustamise korra kohaldamiseks maksustatava väärtuse kindlaksmääramisel arvesse võtta käibemaksu. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski, kas liikmesriigi kõrgeima astme kohus võib juhul, kui maksukohustuslane tugineb käibemaksudirektiivi artiklis 311 ja sellele järgnevates artiklites ette nähtud kasuminormi maksustamise korra kohaldamisele, tõlgendada UStG § 25a lõike 3 kolmandat lauset nii, et ühendusesisesel soetamisel tasutud käibemaks ei kuulu maksustatava väärtuse hulka.
- 20 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus maksukohustuslane väidab 29. novembri 2018. aasta kohtuotsusele Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968) tuginedes, et [direktiivi 2006/112] artiklis 311 ja sellele artiklile järgnevates artiklites sätestatud kasuminormi maksustamise kord on kohaldatav ka selliste kunstiteoste tarnele, mille on maksukohustuslikule edasimüüjale maksuvaba ühendusesisesel tarne raames tarninud nende loojad (või loojate õigusjärglased), tuleb maksustatav väärtus viidatud kohtuotsuse punkti 49 kohaselt kindlaks määrata üksnes liidu õiguse alusel, mistõttu ei või liikmesriigi kõrgeima astme kohus tõlgendada riigisisest õigusnormi (käesolevas asjas UStG § 25a lõike 3 kolmas lause) nii, et ühendusesisesel soetamisel tasutud käibemaks ei kuulu maksustatava väärtuse hulka?

2. Kas juhul, kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, tuleb [direktiivi 2006/112] artiklit 311 ja sellele järgnevaid artikleid tõlgendada nii, et kasuminormi maksustamise korra kohaldamisel selliste kunstiteoste tarnele, mille on maksukohustuslikule edasimüüjale ühendusesiseselt tarninud nende loojad (või loojate õigusjärglased), vähendab ühendusesisesel soetamisel tasutud käibemaks kasuminormi, või nii, et selles osas esineb liidu õiguses soovimatu lünk, mida ei saa kõrvaldada kohtupraktika edasiarendamise kaudu, vaid mille saab kõrvaldada üksnes liidu seadusandja?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Teine küsimus

- 21 Teise küsimusega, mida tuleb analüüsida esimesena, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 312 ja 315 ning artikli 317 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et käibemaks, mille maksukohustuslik edasimüüja on tasunud sellise kunstiteose ühendusesisesel soetamisel, mille hilisemale tarnele kohaldatakse kasuminormi maksustamise korda kõnealuse direktiivi artikli 316 lõike 1 alusel, kuulub selle tarne maksustatava väärtuse hulka.
- 22 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei tule liidu õigusnormi tõlgendamisel arvesse võtta mitte üksnes sätte sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa see säte on (29. novembri 2018. aasta kohtuotsus Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 23 Kõigepealt tuleb kõnealuste sätete sõnastuse kohta märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 317 esimesest lõigust tuleneb, et kui maksukohustuslik edasimüüja valib direktiivi artikli 316 alusel, et selles sättes nimetatud kaubatarnete suhtes kohaldatakse kasuminormi maksustamise korda, määratakse maksustatav väärtus kindlaks direktiivi artikli 315 kohaselt.
- 24 Artikli 315 esimese lõigu kohaselt on nende kaubatarnete maksustatav väärtus, millele kohaldatakse kasuminormi maksustamise korda, maksukohustusliku edasimüüja kasuminorm, mis arvutatakse vastavalt selle artikli teisele lõigule ja millest on maha arvatud kasuminormiga seotud käibemaksu summa.
- 25 Sellega seoses tuleneb esiteks käibemaksudirektiivi artikli 315 teisest lõigust, et maksukohustusliku edasimüüja kasuminorm võrdub kaupade eest maksukohustusliku edasimüüja võetava „müügihinna“ ja „ostuhinna“ vahega.
- 26 Eelkõige on käibemaksudirektiivi artikli 312 punktis 1 „müügihind“ määratletud kui „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“. Mõiste „ostuhind“ on omakorda määratletud direktiivi artikli 312 punktis 2 kui „kõik, mis moodustab punktis 1 määratletud tasu, mis tarnija on saanud või saab maksukohustuslikult edasimüüjalt“.

- 27 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 31–33 rõhutas, tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 312 sõnastusest endast, et selles sättes kasutatud mõisted „müügihind“ ja „ostuhind“ viitavad vastavalt ühest küljest kuluelementidele, mille maksukohustuslik edasimüüja sai tasuta kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud tarne eest, ja teisest küljest kuluelementidele, mille ta maksis tarnijale, soetades kauba, mis hiljem on kõnealuse tarne ese.
- 28 Sellest järeldub konkreetselt mõiste „ostuhind“ osas, et see ei hõlma kuluelemente, mida maksukohustuslik edasimüüja ei ole tasunud tarnijale, vaid mille ta on tasunud kolmandatele isikutele, mistõttu ei sisalda see ostuhind käibemaksu, mis tasuti riigikassale kauba ühendusesisesel soetamisel, mis on hiljem kõnealuse tarne ese.
- 29 Teiseks, mis puudutab kasuminormiga seotud käibemaksu summat, mis tuleb – käibemaksudirektiivi artikli 315 esimese lõigu kohaselt ja nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 24 – maha arvata maksukohustusliku edasimüüja kasuminormist, siis tuleb sarnaselt Saksamaa valitsusega ja kohtujuristi ettepaneku punktis 37 toonitatud seisukohaga märkida, et see käibemaks on maks, mida maksukohustuslik edasimüüja peab tasuta kunstiteose müügil. Seevastu ei sisalda see käibemaks maksu, mille maksukohustuslik edasimüüja tasus kunstiteose ühendusesisesel soetamisel ja mida kogutakse teose soetushinnalt.
- 30 Võttes arvesse käibemaksudirektiivi artiklite 312 ja 315 ning artikli 317 esimese lõigu sõnastust, tuleb seega asuda seisukohale, et käibemaks, mille maksukohustuslik edasimüüja tasus sellise kunstiteose ühendusesisesel soetamisel, mis hiljem on kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud tarne ese, ei ole osa kauba ostuhinnast direktiivi artikli 312 punkti 2 tähenduses, mistõttu ei saa seda maksusummat hilisema tarne maksustatavast väärtusest maha arvata.
- 31 Siiski leiavad nii H. Mensing kui ka Euroopa Komisjon sisuliselt, et käibemaksudirektiivi artiklite 312 ja 315 ning artikli 317 esimese lõigu rangelt sõnasõnaline tõlgendamine eirab nende sätetega taotletavaid eesmärke ja konteksti, kuhu need kuuluvad. Eelkõige märgib komisjon, et kui tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 312 nii, et sellise kunstiteose ostuhind, mille maksukohustuslik edasimüüja ostis teises liikmesriigis asuvalt tarnijalt teose ühendusesisesel soetamise käigus, hõlmab ka soetamisel tasutud käibemaksu, siis võimaldab see vältida topeltmaksustamist ja konkurentsi moonutamist olenemata asjaolust, kas kunstiteos omandati samas liikmesriigis, teises liikmesriigis või kolmandas riigis.
- 32 Sellega seoses on esiteks tõsi, et mis ühelt poolt puudutab käibemaksudirektiiviga taotletavaid eesmärke, siis tuleneb direktiivi põhjendusest 4, et direktiivi eesmärk on kehtestada käibemaksusüsteem, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Lisaks peaks ühine käibemaksusüsteem direktiivi põhjenduse 7 kohaselt – isegi juhul, kui maksumäärad ja -vabastused ei ole täielikult ühtlustatud – tagama neutraalse konkurentsi selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus, olenemata tootmis- ja turustusketi pikkusest. Peale selle, nagu märkis Euroopa Kohus 29. novembri 2018. aasta kohtuotsuses Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika), tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et neutraalse maksustamise põhimõte on käibemaksudirektiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja selle põhimõttega on vastuolus eelkõige see, kui käibemaksuga maksustamisel koheldakse ühesuguseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt.
- 33 Teiselt poolt, mis puudutab konkreetsemalt kasuminormi maksustamise korraga taotletavaid eesmärke, siis on Euroopa Kohus tõepoolest juba rõhutanud, et käibemaksudirektiivi põhjenduse 51 kohaselt on selle korra eesmärk kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja

kollektsooniesemete valdkonnas vältida topeltnaksustamist ja maksukohustuslaste vahel konkurentsi moonutamist (29. novembri 2018. aasta kohtuotsus Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 35).

- 34 Samas tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei või liidu õiguse sätte tõlgendus sätte konteksti ja eesmärki arvestades võtta kõnealuse sätte selgelt ja täpselt sõnastuselt kogu selle soovitatavat toimet. Seega ei saa Euroopa Kohus juhul, kui liidu õigusnormi tähendus on sätte sõnastuse järgi üheti mõistetav, sellest tõlgendusest kõrvale kalduda (vt selle kohta 26. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Euroopa Ühendus, C-199/05, EU:C:2006:678, punkt 42, ja 20. septembri 2022. aasta kohtuotsus VD ja SR, C-339/20 ja C-397/20, EU:C:2022:703, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 35 Kuigi neutraalse maksustamise põhimõte on käibemaksudirektiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, ei võimalda see põhimõte, mis on liidu teise õiguse tasandil ja konkreetnes maksustamissektoris võrdse kohtlemise põhimõtte konkreetne väljendus, laiendada selle direktiivi sätte kohaldamisala viisil, mis läheks vastuollu selle selge sõnastusega (vt selle kohta 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika), mida saab muuta üksnes liidu seadusandja sekkumisel, nagu toonitas kohtujurist oma ettepaneku punktis 61.
- 36 Teiseks on selge, nagu märkis sisuliselt ka komisjon, et käibemaksudirektiivi artiklite 312 ja 315 ning artikli 317 esimese lõigu grammatiline tõlgendus, mida on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 30, toob kaasa liikmesriigis tehtud tarnete erineva maksukoormuse olenevalt sellest, kas kunstiteos soetati ühendusesiseselt, selle omandas maksukohustuslik edasimüüja ühe ja sama liikmesriigi territooriumil või see imporditi kolmandast riigist.
- 37 Selline olukord tuleneb siiski otseselt kohaldatavate sätete sõnastusest.
- 38 Nimelt, kui – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 30 – käibemaks, mille maksukohustuslik edasimüüja tasus sellise kunstiteose ühendusesisesel soetamisel, mis hiljem on kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud tarne ese, ei ole osa kauba ostuhinnast käibemaksudirektiivi artikli 312 punkti 2 tähenduses, peab käibemaksu, mille kõnealune maksukohustuslik edasimüüja tasus sellise kunstiteose liikmesriigis soetamisel, mis hiljem on samas liikmesriigis selle korraga hõlmatud tarne ese, maksma kõnealune maksukohustuslik edasimüüja üldjuhul otse oma tarnijale, kes on põhimõtteliselt kohustatud selle maksu tasuma riigikassale vastavalt direktiivi artiklile 193, mistõttu käibemaks kuulub mõiste „ostuhind“ alla direktiivi artikli 312 punkti 2 tähenduses.
- 39 Lisaks on direktiivi artikli 317 teises lõigus maksukohustusliku edasimüüja enda imporditud kunstiteose tarne puhul sõnaselgelt ette nähtud, et kasuminormi arvutamisel arvesse võetav ostuhind on võrdne impordil maksustatava summaga, millele liidetakse impordil tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.
- 40 Vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 34 meenutatud kohtupraktikale ei saa Euroopa Kohus aga kalduda kõrvale nende sätete selgest ja täpselt sõnastusest.

- 41 Neil asjaoludel ja lähtudes liidu kehtivast õigusest, tuleb käibemaksudirektiivi artikleid 312 ja 315 ning artikli 317 esimest lõiku tõlgendada nii, et käibemaks, mille maksukohustuslik edasimüüja on tasunud sellise kunstiteose ühendusesisesel soetamisel, mille hilisemale tarnele kohaldatakse direktiivi artikli 316 lõike 1 alusel kasuminormi maksustamise korda, kuulub selle tarne maksustatava väärtuse hulka.

Esimene küsimus

- 42 Arvestades teisele küsimusele antud vastust, ei ole vaja esimesele küsimusele vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 312 ja 315 ning artikli 317 esimest lõiku

tuleb tõlgendada nii, et

käibemaks, mille maksukohustuslik edasimüüja on tasunud sellise kunstiteose ühendusesisesel soetamisel, mille hilisemale tarnele kohaldatakse direktiivi artikli 316 lõike 1 alusel kasuminormi maksustamise korda, kuulub selle tarne maksustatava väärtuse hulka.

Allkirjad