

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

L. A. GEELHOED

esitatud 22. septembril 2005¹

I. Sissejuhatus

II. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigus

Kuues käibemaksudirektiiv

1. Käesolevas kohtuasjas, mille eelotsuse-taotluse on esitanud Vestre Landsret (Lääne ringkonnakohus, Taani), tõstatatakse küsimus, kas juhul, kui autode tagasiliisinguga tegelev ettevõtte ostab kasutatud autosid, annab neid liisingule ja lõpuks müüb need edasi, peaks selline edasimüük 1) kvalifitseeruma käibemaksust vabastatud tegevusalaks kuuenda käibemaksudirektiivi² artikli 13 B osa tähenduses või 2) jääma kuuenda käibemaksudirektiivi artikliga 26a kasutatud kaupade suhtes ette nähtud erikorra reguleerimisalasse.

2. Kuuenda käibemaksudirektiivi sisuline reguleerimisala on määratletud selle direktiivi artiklis 2. Direktiivi artikli 2 lõikega 1 on tehtud käibemaksuga maksustatavaks kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

3. Kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 11 kirjeldatakse üldjoontes, kuidas arvutada maksustatavat summat direktiivi reguleerimisalasse jäävate (mitteimporditud) kaupade tarnete ja teenuste eest. Direktiivi artikli 11 A osa lõikes 1 sisalduva üldreegli kohaselt moodustab selles arvutuses maksustatava summa kõik tasuna käsitatav, mille tarnija

¹ — Algkeel: inglise.

² — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused.

4. Kuuenda käibemaksudirektiivi X jaotis sisaldab maksuvabastuste loetelu, st loetelu tarnete kohta, mida tehakse ostjale müügi suhtes käibemaksu rakendamata. Artiklis 13 on sätestatud riigi territooriumil kohaldatavad maksuvabastused kahes loetelus. Esimeses neist ehk artikli 13 A osas on loetletud standardsed maksuvabastused teatava „avalikes huvides” tegutsemise puhul. Teises neist ehk artikli 13 B osas on loetletud veel mitmed vabastused. Asjakohases selle artikli osas on sätestatud:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

c) kauba tarnimine, mida kasutatakse täielikult käesoleva artikli kohaselt või artikli 28 lõike 3 punkti b kohaselt maksust vabastatud tegevuseks, kui

nimetatud kauba puhul ei olnud õigust maksu maha arvata, või sellise kauba tarnimine, mille omandamisel või valmistamisel ei võinud artikli 17 lõike 6 kohaselt käibemaksu maha arvata [...]”.

5. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 17 käsitleb muudele isikutele kui tarbijatele võimaldatava sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimist ja kohaldamisala. Artikli 17 lõikes 6 on sätestatud:

„Hiljemalt neli aastat pärast käesoleva direktiivi jõustumist otsustab nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks. [...]”

Eespool nimetatud eeskirjade jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada erandid, mis sisalduvad käesoleva direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides.”

6. Nõukogu ei ole tänaseni koostanud üksikasjalikumaid eeskirju, mis käsitleksid mahaarvamiskõlblikke kulusid ja oleksid käesolevas kohtuasjas asjakohased.

7. Artikli 28 lõike 3 punktis b on sätestatud, et liikmesriigid võivad kuuenda käibemaksudirektiivi rakendamiseks ette nähtaval üleminekuajal jätkata kõnealuse direktiivi F lisas sätestatud tehingute maksust vabastamist asjaomases liikmesriigis kehtival tingimustel.

lahutatakse selle tasuga seotud käibemaksu summa, siis kasumi maksustamise korra kohaldamisel maksustatakse käibemaksuga kasumimarginaal. Järgnevalt annan ülevaate artikli 26a kõige olulisematest sätetest, mis on käesolevas kohtuasjas asjakohased.

Direktiiv 94/5

8. Direktiiv 94/5³ võeti vastu kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 32 alusel, milles oli sätestatud, et nõukogu võtab vastu kasutatud kauba, kunstiteoste, antiikesemete ja kollektsooniesemete suhtes kohaldatava ühenduse maksusüsteemi.⁴ Selles direktiivis sätestati kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord, sealhulgas lisati kuuendasse käibemaksudirektiivi uus artikkel 26a.

10. Artikli 26a A osa punktis d on kasutatud kaubad määratletud kui „[...]materiaalne vallasvara, mis kõlbab edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna, välja arvatud kunstiteosed, kollektiooni- ja antiikesemed ning liikmesriikide määratletud väärismetallid ja -kivid”. [täpsustatud tõlge]

9. Sisuliselt on selles artiklis sätestatud nn kasumi maksustamise kord, mida kasutatud kaupade vahendajad võivad teataval asjaoludel kohaldada tavalise käibemaksukorra asemel. Kui tavalise käibemaksukorra alusel maksustatakse käibemaksuga kogu tasu, mille vahendaja kliendilt saab ja millest

11. Artikli 26a B osa lõikega 1 on ette nähtud, et maksukohustuslike vahendajate teostatavate kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektiooni- ja antiikesemete tarnete suhtes kohaldavad liikmesriigid erikorda maksukohustuslike vahendajate saadud kasumi maksustamiseks (s.o „kasumi maksustamise korda”). Artikli 26a B osa lõikes 2 on sätestatud, et seda kasumi maksustamise korda kohaldatakse ainult siis, kui kõnealused kaubad on maksukohustuslike vahendajale ühenduse piires tarninud teatavad määratletud isikud, nimelt:

3 — Nõukogu 14. veebruari 1994. aasta direktiiv 94/5/EÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ — kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord (EÜT 1994, L 60, lk 16; ELT eriväljaanne 09/01, lk 255).

4 — See artikkel jäeti direktiiviga 94/5 kuuendast käibemaksudirektiivist välja.

— „mittemaksukohustuslane, või

- mõni teine maksukohustuslane, kui selle teise maksukohustuslase kaubatarne on artikli 13 B osa punkti c kohaselt vabastatud, või

13. Artikli 26a B osa lõikega 3 on kasumi maksustamise korrast tulenev kaubarne maksustatav summa määratletud kui „maksukohustusliku vahendaja kasumi[marginaal] miinus kasumi[marginaaliga] seotud käibemaksu summa. See kasumi[marginaal] võrdub kaupade eest maksukohustusliku vahendaja võetava müügihinna ja ostuhinna vahega”. [täpsustatud tõlge]
- mõni teine maksukohustuslane, kui selle teise maksukohustuslase kaubatarne suhtes kehtib artiklis 24 sätestatud vabastus ja tegu on põhivaraga, või

14. Artikli 26a A osa punktis e on „maksukohustuslik vahendaja” määratletud kui „maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ostab või omandab oma ettevõtte tarvis või impordib edasimüügiks kasutatud kaupu ja/või kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid [...]”.
- mõni teine maksukohustuslik vahendaja, kui selle teise maksukohustusliku vahendaja kaubatarne suhtes kohaldata käibemaksu käesoleva erikorra kohaselt”.

15. Artikli 26a B osa lõikes 6 on märgitud, et maksukohustuslastel ei ole õigust arvata maha käibemaksu maksukohustusliku vahendaja poolt selle erikorra alusel tarnitud kaupadelt.
- 12. Igal sellisel juhul oleks vahendaja kasumi maksustamise korra puududes kohustatud käibemaksuga maksustama kliendilt saadud kogu tasu, kuid ei saaks maha arvata käibemaksu.

16. Artikli 26a B osa lõikes 11 on sätestatud, et maksukohustuslik vahendaja võib kohaldada tavalist käibemaksukorda iga artikli 26a B osa lõigete 2–4 kohaselt erikorraga hõlmatud tarne suhtes.

B. Taani õigus

20. Taani käibemaksuseaduse 9. peatükk sisaldab järgmist, käesolevas kohtuasjas asjakohast punkti:

Üldised käibemaksualased õigusnormid

„§ 42. Ettevõtte ei või arvata maha maksu soetustehingutelt jms, mis on seotud [...]”

17. Taani käibemaksuseaduse (vt viimane 8. augusti 2003. aasta konsolideerimiseadus nr 703) § 4 lõike 1 punktis 1 on sätestatud: „Maksu makstakse Taanis tasu eest tarnitud kaupadelt ja osutatud teenustelt”.

7) maksimaalselt üheksa inimese transportimiseks mõeldud sõidukite omandamise ja haldamisega, arvestades siiski lõigetes 4, 6 ja 7 sätestatut; [...]

18. Taani käibemaksuseaduse § 13 lõikes 1 on loetletud käibemaksust vabastatud kaupad ja teenused, mis vastavad kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 A osas loetletutele.

Lõige 6. Mootorsõidukeid vahendavad või liisingule andvad või autokooli haldavad ettevõtted võivad hoolimata lõike 1 punktis 7 sätestatust maha arvata selle tegevuse eesmärgil tehtud soetustehingutelt jms tasutud maksu”.

19. Taani käibemaksuseaduse § 13 lõikes 2 on sätestatud:

„Käibemaksuga ei maksustata kaupade tarnimist tingimusel, et neid kaupu kasutatakse ainult käesoleva §-i lõike 1 kohaselt käibemaksu tasumisest vabastatud ettevõttes, ning selliste kaupade omandamist või valmistamist, millele ei laiene 9. peatükis sätestatud mahaarvamisoigus”.

21. Seega põhineb § 42 lõike 1 punkt 7 *standstill*-sättel kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikes 6, mis võimaldab liikmesriikidel säilitada kõnealuse direktiivi jõustumise ajal kõik siseriiklike õigusaktidega ette nähtud erandid, kuni nõukogu kuulutab välja mahaarvamisoiguste ühtlustamise eeskirjad.

22. Nii tuleneb § 13 lõikest 2, et kuivõrd mahaarvamisõigus ei laiene § 42 lõike 1 punkti 7 kohaldamisalasse jäävatele ettevõtetele, ei deklareeri need ettevõtted maksu viimati mainitud punkti kohaldamisalasse jäävate sõidukite müügit.

25. Lisaks ostab Jyske Finans selle ettevõtte tegevuse käigus ettevõtjatelt valge numbrimärgiga kasutatud autosid ja liisib need teistele ettevõtjatele. Nende liisingtehingute lõppedes müüb Jyske Finans need kasutatud autod edasi.

Käibemaksusätteid kasutatud kaupade suhtes

23. Taani rakendas direktiivi 94/5 oma 1994. aasta käibemaksuseaduse (18. mai 1994. aasta seadus nr 375) §-des 69–71, mille sõnastus vastab kõikides käesolevas kohtuasjas asjakohastes osades direktiivi omale.

26. Põhikohtuasi on seotud 145 kasutatud auto edasimüügiga Jyske Finansi poolt alates 1. jaanuarist 1999 kuni 31. maini 2001. Igal sellisel müügi korral ei olnud nende kasutatud autode Jyske Finansile müüjad deklareerinud müügittehingult käibemaksu. Kooskõlas Taani käibemaksuseaduse § 13 lõikega 2 oli see tingitud sellest, et need ettevõtjad olid need autod enne omandanud ilma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega, mis tähendab, et need müügittehingud olid käibemaksust vabastatud.

III. Asjaolud ja menetlus

24. Jyske Finans A/S (edaspidi „Jyske Finans”) käitab autoliisinguettevõtet, mille tegevuse käigus ostab ta ettevõtjatelt nn valgete numbrimärkidega (st tavaliste Taani registreerimismärkidega) sõiduautosid ning seejärel liisib neidsamad autod nendele ettevõtjatele (tagasiliising).

27. Mais 2001 nõudis Taani maksuhaldur (Told- og Skatteregion Horsens), et Jyske Finans tasuks nende autode edasimüügit käibemaksu summas 2 236 413 Taani krooni.

28. Jyske Finans esitas 22. jaanuaril 2003 hagi Vestre Landsretile, vaidlustades oma sellesummalise käibemaksukohustuse muu hulgas selle põhjal, et see on vastuolus kuuenda käibemaksudirektiiviga, kuivõrd

kõnealuse käibemaksu tasumine tähendaks topeltmaksustamist. See topeltmaksustamine tuleneks sellest, et ehkki Jyske Finansil oleks Taani käibemaksuseaduse § 42 lõike 6 alusel õigus arvata maha käibemaks kasutatud autode ostmiselt, ei saaks ta seda õigust teostada, sest tegelikult ei maksnud nende autode müüjad nendelt autodelt müügi ajal käibemaksu.

nende kaupade hinnalt, mille tulemusena ei olnud kauba omandamisel õigust käibemaksu maha arvata?

29. Sellega seoses otsustas Vestre Landsret pöörduda Euroopa Kohtu poole järgmiste küsimustega:

2. Kas kuuenda direktiivi artikli 26a A osa punkti e tuleb tõlgendada selliselt, et mõiste „maksukohustuslik vahendaja” hõlmab ainult isikuid, kelle põhitegevus on kasutatud sõidukite ost ja müük, kui nende kasutatud kaupade soetamise ainus või peamine eesmärk on tulu teenimine nende edasimüügil, või hõlmab see mõiste ka isikuid, kes tavaliselt müüvad kasutatud kaupa liisingupeeriõdi lõppedes eelkirjeldatud tingimustel kõrvaltegevusena oma peamisest, liisinguga seotud majandustegevusest?”

„1. Kas kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ artikli 13 B osa punkti c, koostoimes artikli 2 punktiga 1 ja artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a, tuleb tõlgendada selliselt, et kõnealused sätted keelavad liikmesriigil säilitada käibemaksuseadusest tulenevat õiguslikku olukorda, mille kohaselt on maksukohustuslane, kes erinevalt kasutatud autode edasimüüjatest ja teistest kasutatud sõidukite müügiga tegelevatest ettevõtjatest on oma ettevõtte vara hulka arvanud suures ulatuses kapitalikaupu, kohustatud maksma nende kaupade müügil käibemaksu isegi juhul, kui need on ostetud maksukohustuslastelt, kes ei deklareerinud käibemaksu

30. Käesolevas menetluses on Euroopa Kohtu põhikirja artikli 23 kohaselt esitanud kirjalikke märkusi Jyske Finans, Nordania Finans A/S ja BG Factoring A/S, Skatteministeriet ja Taani Kuningriik, Kreeka Vabariik, Poola Vabariik ning Euroopa Ühenduste Komisjon. Kohtuistung peeti 7. juulil 2005 ning seal esitasid märkusi kõik espool loetletud menetlusse astujad, välja arvatud Poola Vabariik.

IV. Õiguslik analüüs

A. Esimene küsimus

31. Sisuliselt tahab Vestre Landsret oma esimeses küsimuses teada, kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 B osa punktiga c on vastuolus see, kui Jyske Finansi seisundis maksukohustuslane — nimelt tagasiüinguühing, mis müüb kasutatud autosid — on siseriikliku käibemaksuseaduse kohaselt kohustatud tasuma sellelt edasimüügil käibemaksu, ehkki ta ei saa arvata nende autode hinnast maha sisendkäibemaksu.

32. Kõigepealt märgin, et Taani valitsus ja põhikohtuasjas menetlusse astuja Nordania Finans on tõstatanud küsimuse, kas Jyske Finansi poolt ostetud ja liisingule antud autod kujutavad endast kapitalikaupu kuuenda käibemaksudirektiivi tähenduses. See küsimus on kerkinud seoses Højesteret'is (Taani riigikohus) menetluses oleva Taani käibemaksuseaduse sätet puudutava eraldi kohtuasjaga ning tuleneb Vestre Landsreti poolt käesolevas kohtuasjas Euroopa Kohtule esitatud esimese küsimuse sõnastusest.⁵

33. Selles suhtes tuleks märkida, et seda küsimust ei tõstatanud siseriiklik kohus oma eelotsusetaotluses ning ka teised käesolevasse menetlusse astujad ei ole esitanud selles küsimuses kaalukaid argumente. Sellepärast peab Euroopa Kohus piirduma vastamisega Vestre Landsreti esitatud küsimustele. Eriti tuleb märkida, et Euroopa Kohus ei saa otsustada selle üle, kas nende küsimuste lähtepunktiks olev eeldus on Taani õiguse järgi kehtiv. Sellest tulenevalt ei ole selle küsimuse edasine käsitus käesolevas ettepanekus vajalik ega ka asjakohane.

34. Pöördudes eespool viidatud esimese küsimuse sisu juurde, võimaldab artikli 13 B osa punkt c käibemaksust vabastamist kahel juhul.

35. Esimene on seotud kauba tarnimisega, „mida kasutatakse täielikult käesoleva artikli kohaselt või artikli 28 lõike 3 punkti b kohaselt maksust vabastatud tegevuseks, kui nimetatud kauba puhul ei olnud õigust maksu maha arvata [...]”.

36. Teine on seotud kaubaga, mille omandamisel või valmistamisel ei võinud artikli 17 lõike 6 kohaselt käibemaksu maha arvata.

⁵ — Eriti sellest, et on kasutatud väljendit „maksukohustuslane, kes [...] on oma ettevõtte vara hulka arvanud suures ulatuses kapitalikaupu”.

37. On selge, et kasutatud autode edasimüügi puhul ei ole tegu kummagagi neist kahest juhtumist ja seda kahel põhjusel.

38. Esiteks ei ole Jyske Finansi poolt tarnitav kaup — kasutatud autod — Vestre Landsreti poolt antud teabe kohaselt mõeldud kasutamiseks täielikult sellises tegevuses, mis on artikli 13 alusel vabastatud (kas avalikes huvides vms). Käesoleva kohtuasja suhtes ei saa kohaldada ka üleminekusätet artikli 28 lõike 3 punktis b. Seega on sellised tarned põhimõtteliselt maksustatavad direktiivi artiklis 2 sätestatud üldreegli alusel.

39. Teiseks annab Taani käibemaksuseaduse § 42 lõige 6 Jyske Finansile kui mootorsõidukeid vahendavale või liisingule andvale ettevõtjale selgesõnaliselt õiguse arvata nendel eesmärkidel tehtud soetustehingutelt maha käibemaks. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus oma taotluses tunnistas, ei arvatud praegusel juhul käibemaksu maha lihtsalt seetõttu, et puudus mahaarvatav sisendkäibemaks. See oli tingitud sellest, et Jyske Finans ostis kõnealused kasutatud autod ettevõtjatelt, kes Taani käibemaksuseaduse § 13 lõike 2 ja § 42 kohaselt ei rakendanud müügittehingute suhtes käibemaksu.

40. Seetõttu ei ole täidetud eeltingimus Jyske Finansi edasimüügittehingute vabastamiseks käibemaksust vastavalt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 B osa punktile c, milles nõutakse, et Jyske Finansil ei või olla õigust maksu maha arvata.

41. Sellest tuleneb, et kuuendas käibemaksudirektiivis sätestatud üldise käibemaksusüsteemi, eriti selle artikli 13 B osa punkti c loomuliku käsituse kohaselt on Jyske Finansi kohustatud maksma kõnealustel autode edasimüügil käibemaksu, nagu eelotsusetaotluses on kirjeldatud.

42. Nagu Taani valitsus on tunnistanud, tähendab selline tulemus seda, et kuivõrd Jyske Finans peab tasuma edasimüügil käibemaksu, saamata maha arvata sisendkäibemaksu, kannatab ta topeptmaksustamise all.

43. Jyske Finans osutab oma märkuses, et selline järeldus läheb vastuollu kuuenda käibemaksudirektiivi eesmärgiga, sest käibemaks on sisuliselt lõpptarbijalt nõutav maks, mille koormus ei tohiks langeda ettevõtjale, kes paikneb selle lõpptarbijani viivas kaubandusahelas. Jyske Finansi arvates peaks käibemaks olema neutraalne kõikide selles ahelas tegutsevate ettevõtjate suhtes, välja arvatud kuuendas käibemaksudirektiivis sõnaselgelt

sätetatud erandid sellest põhimõttest. Sel põhjusel on Jyske Finans seisukohal, et esimesele küsimusele tuleks vastata jaatavalt.

erandite kohaldamisala tuleks tõlgendada kitsendavalt.⁶

44. Mind see märkus ei veena.

45. Nagu ma edaspidi selgitan, on tõsi, et kui kuuenda käibemaksudirektiivi sätte sõnastusel võib olla rohkem kui üks tõlgendus, tuleks seda sätet võimaluse korral tõlgendada viisil, millega kõige tõhusamalt saavutatakse direktiivi eesmärgid. Samuti on tõsi, et üks kõnealuse direktiivi eesmärke on säilitada maksukohustuslaste vahel maksustamise neutraalsus ja vältida topeltmaksustamist.

46. Siiski tuleneb artikli 13 B osa punkti c sõnastuse loomulikust käsitusest selgelt nõue, et Jyske Finansi seisundis olev maksukohustuslane peab tasuma käibemaksu edasi müüdavate autode tarnimiselt. Minu arvates ei ole ruumi selle artikli vastupidiseks tõlgendamiseks.

47. Seda eriti sel põhjusel, et artikliga 13 ette nähtud maksuvabastuste kui kuuenda käibemaksudirektiivi üldise käibemaksukorra

48. Sel juhul ei ole võimalik tõlgendada artiklit 13 viisil, millega hoitakse ära Jyske Finansi seisundis oleva maksukohustuslase topeltmaksustamine. Topeltmaksustamise vältimise eesmärk ei saa „üle trumbata” kõnealuse direktiivi sätete selget sõnastust.⁷

49. Sellepärast tuleks Vestre Landsreti esimesele küsimusele vastata, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 B osa punkti c koostoimes artikli 2 punktiga 1 ja artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a ei tule tõlgendada selliselt, et kõnealused sätted keelavad liikmesriigil säilitada käibemaksuseadusest tulenevat õiguslikku olukorda, mille kohaselt maksukohustuslane on kohustatud maksma käibemaksu tema ettevõtte varade hulka kuuluvate kasutatud autode müügil, isegi kui ta ei saa maha arvata käibemaksu autode soetamiselt, sest sellist käibemaksu tegelikult ei makstud.

6 — Vt nt 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-428/02: Fonden Marselisborg (EKL 2005, lk I-1527) ning 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen (EKL 2003, lk I-13711).

7 — Vt näidet paratamatust topeltmaksustamisest, mida Euroopa Kohus ei saa muuta, 5. detsembril 1989. aasta otsuses kohtuasjas C-165/88: ORO Amsterdam Beheer and Concerto v. Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam (EKL 1989, lk 4081), mida käsitlett käesolevas ettepanekus edaspidi.

B. *Teine küsimus*

50. Oma teises küsimuses tahab Vestre Landsret sisuliselt teada seda, kas maksukohustuslane, kes müüb edasi kasutatud autosid, mida ta on kasutanud oma autoliisingutegevuses, kvalifitseerub „maksukohustuslikuks vahendajaks” ja jääb sellest tulenevalt kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 26a sätestatud kasutatud kaupade suhtes kohaldatava käibemaksukorra reguleerimisalasse.
51. On selge, et põhikohtuasja asjaolude põhjal kvalifitseeruvad vaidlusalused kasutatud autod „kasutatud kaubaks” artikli 26a A osa punkti d tähenduses, samuti ei ole kahtlust selles, et kõnealused autod osteti isikutelt, kes olid hõlmatud artikli 26a B osa lõikes 2 sätestatud määratlusega.
52. Otsustav küsimus määramaks, kas Jyske Finansil on põhikohtuasja asjaoludest lähtuvalt vabadus kohaldada oma käibemaksu suhtes kasumi maksustamise korda, seisneb selles, kas ta on hõlmatud maksukohustusliku vahendaja määratlusega artikli 26a A osa punktis e, nimelt, kas ta on „maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ostab või omandab oma ettevõtte tarvis või impordib edasimüügiks kasutatud kaupu ja/või kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid”.
53. Kui peaksin tegema oma järeldused üksnes direktiivi ametliku ingliskeelse teksti põhjal, oleks ilmne, et Jyske Finans jääks selle määratluse piiresse, kuivõrd ta ostis kõnealused autod „oma ettevõtte tarvis” („for the purposes of his undertaking”). Kriteerium „edasimüügiks” („with a view to resale”) ei ole selles versioonis sellisena piisav tingimus maksukohustuslikuks vahendajaks kvalifitseerumiseks.
54. See arutluskäik ei ole siiski vastuvõetav, sest teiste keelte versioonid erinevad selles punktis oluliselt ingliskeelsest.
55. Artikli 26a versioonid teatavates teistes keeltes määratlevad maksukohustusliku vahendaja hoopis kui isiku, kes ostab või omandab oma ettevõtte või impordi tarvis *edasimüügiks* kasutatud kaupu ja/või kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid.⁸ Teisisõnu on selliste teiste versioonide puhul selge, et maksukohustuslikuks vahendajaks kvalifitseerumise vajalik eeltingimus on see, et kaubad olid ostetud või omandatud edasimüügiks.

8 — Nii on maksukohustuslik vahendaja prantsuskeelses versioonis määratletud kui „l'assujéti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité [...]” ning hollandi-keelses versioonis kui „de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemd dan wel invoert met het oog op wederverkoop [...]”.

56. Seega on väljendi „edasimüügiks” tõlgendamine keskne Vestre Landsreti teise küsimuse analüüsis.

58. Ei ole ühtegi viidet sellele, et direktiivi 94/5 vastu võttes pööras ühenduse seadusandja tähelepanu sellele või kaalus sõnaselgelt seda, milline nendest tõlgendustest on õige ja kas termin „maksukohustuslik vahendaja” laieneb sellistele asjaoludele nagu käesoleva kohtuasja omad.

57. Nagu eelotsusetaotluses on märgitud, on see väljend loomulikus käsituses avatud põhikohtuasjas vaidluse all olevate asjaolude kontekstis mitmeks võimalikuks tõlgenduseks. Eriti on võimalik käsitada seda kui kasutatud autosid ostvate maksukohustuslaste suhtes kohaldatavat, kui:

— maksukohustuslase põhitegevus on kasutatud autode (ostmine ja) edasimüümine;

59. Tõepoolest, nagu ma märkisin oma ettepanekus kohtuasjas Prantsusmaa v. parlament ja nõukogu, kuulub õigusaktide olemusse see, et seaduste tegijad ei saa ette näha ja sõnastada õigusakti kõiki võimalikke faktilisi kohaldamisolusid.⁹ See oleks eba-praktiline, aga peale selle ka võimatu. Näiteks on ilmne, et kaubanduse ja maksunduse valdkonnas ei saa seaduste tegijad ette näha ega selgesõnaliselt sätestada kõiki võimalikke ärimudeleid või äriliste organisatsioonide vorme, mis pidevalt edasi arenevad.

— maksukohustuslase põhitegevus on kasutatud autode (ostmine ja) edasimüümine ning vaidlusalused autod osteti eranditult edasimüümise eesmärgil; või

60. Selle tulemusel jääb artikli 26a sõnastuse piires Euroopa Kohtu osutada, milline võimalik tõlgendus on kõige rohkem kooskõlas kasutatud kaupade erikorra eesmärgiga ja milline neist võimaldab seega kõige paremini saavutada ühenduse seadusandja tahet.

— maksukohustuslase eesmärk ostmise ajal oli müüa autod edasi hiljem, pärast seda, kui ta on kõigepealt kasutanud neid oma ettevõtte tarvis.

9 — Kohtujuristi 17. märtsi 2004. aasta ettepanek kohtuasjas, milles tehti 24. mai 2005. aasta otsus C-241/03: Prantsusmaa v. parlament ja nõukogu (EKL 2005, lk I-4021, ettepaneku punktid 74 ja 75).

61. Direktiivi 94/5 preambulis väljendatult on see eesmärk sisuliselt kahekordne, nimelt:

- kahekordse maksustamise vältimine; ja

- maksukohutuslaste vahel konkurentsi moonutamise vältimine.

62. Seega on preambulis rõhutatud vajadust võtta vastu „ühenduse eeskirjad[...], „mille eesmärk on kahekordse maksustamise ja maksukohutuslaste vahel konkurentsi moonutamise vältimine” ning märgitud, et „Euroopa Ühenduste Kohus on mitmes oma otsuses tunnustanud vajadust saavutada teatav ühtlustamine, mis võimaldab vältida kahekordset maksustamist ühendusesiseses kaubanduses”.¹⁰

63. Veel on preambulis toonitatud vajadust vältida „väga erinevate [käibemaksu]süsteemide kohaldamis[t], mis põhjustab konkurentsimoontusi ja kaubandushäireid nii liikmesriikides kui ka nende vahel”.¹¹

64. Viimati on need eesmärgid ära märkinud kohtujurist Stix-Hackl oma ettepanekus kohtuasjas Förvaltnings AB Stenholmen v. Riksskattverket.¹² Kõnealune kohtuasi puudutas direktiivi 94/5 võimalikku kohaldamist hobuse suhtes, kes ostetakse eraisikult, õpetatakse välja ja müüakse siis kui ratsahobune. Järeldades, et kõnealune direktiiv on kohaldatav, märkis kohtujurist, et see järeldus vastab artiklis 26a silmas peetud topeltmaksustamise ja konkurentsimoontuste vältimise eesmärkidele:

„Nagu nähtub direktiivist 94/5, millega see erikord sisse seati, on selliste moonutuste ärahoidmine kuuenda direktiivi artikli 26a eesmärk ja ühenduse seadusandja tahe”¹³.

65. Euroopa Kohus nõustus kohtujuristiga selles küsimuses sõnaselgelt, lükates tagasi asjakohase artikli 26a termini kitsendava tõlgenduse kasutatud kaupade määratluse suhtes, kuivõrd:

„[...] nende tarnete väljajätmine kasutatud kaupade suhtes kohaldatava erikorra regu-

10 — Direktiivi 3. ja 5. põhjendus.

11 — Direktiivi 2. põhjendus.

12 — Kohtujurist Stix-Hackli 10. juuli 2003. aasta ettepanek kohtuasjas, milles tehti 1. aprilli 2004. aasta otsus C-320/02: Förvaltnings AB Stenholmen v. Riksskatteverket (EKL 2004, lk I-3509).

13 — *Ibidem*, punktid 60 ja 61. Vt ka kohtujurist Kokott'i 24. veebruari 2005. aasta ettepanek kohtuasjas, milles tehti 9. veebruari 2006. aasta otsus C-305/03: komisjon v. Ühendkuningriik (EKL 2006, lk I-1213, punkt 59), ning taustaks komisjoni ettepanekutele, mis lõpuks viisid direktiivini 94/5, vt 10. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 16/84: komisjon v. Madalmaad (EKL 1985, lk 2355).

leerimisalast oleks vastuolus seadusandja selgelt sõnastatud tahtega vältida topeltmaksustamist".¹⁴

66. On selge, et see eesmärk on ka näiteks artikli 26a B osa lõikes 2 sisalduva nende müüjate määratluse aluseks, kellelt edasimüüja peab olema kasutatud kaubad ostnud, et jääda artiklis 26a sätestatud korra reguleerimisalasse. Nagu eespool märgitud, oleks edasimüüja kasumi maksustamise korra puududes kohustatud igal juhul rakendama käibemaksu kogu saadud tasu suhtes, kuid ei saaks sisendkäibemaksu maha arvata.

67. Sellest tulenevalt on nendel juhtudel, kui artiklit 26a on võimalik tõlgendada mitmeti, tõlgendus, millega kõige paremini saavutatakse eesmärgid vältida topeltmaksustamist ja konkurentsimoonutusi, see, mida tuleks eelistada.

68. Tulles tagasi termini „maksukohustuslik vahendaja“ kolme võimaliku tõlgenduse juurde, mis on võetud kokku eespool, ollakse ühiselt seisukohal, et topeltmaksustamise vältimise eesmärki oleks võimalik kõige paremini saavutada nendest tõlgendustest kõige laiemal abil, s.o selle tõlgenduse abil, mis laieneks maksukohustuslastele, kes ostavad kasutatud autosid kavatsusega need autod hiljem edasi müüa.

69. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on märkinud, kui Jyske Finansil oleks õigus kohaldada käibemaksustatava summa arvutamisel kasumi maksustamise korda, oleks topeltmaksustamise võimalus minimeeritud, kui mitte välistatud. See oleks tingitud sellest, et auto väärtuse amortiseerumise tõttu oleks edasimüügikasum, mida saaks käibemaksustada, väike või olematu.

70. Eespool kirjeldatud kahe teise tõlgenduse — mille kohaselt maksukohustuslase põhitegevus peab olema kasutatud autode (ostmine ja) edasimüümise ning vaidlusalused autod osteti eranditult edasimüümise eesmärgil — vastuvõtmise tulemusel jääksid sellised maksukohustuslased nagu Jyske Finans artikli 26a kohaldamisalast välja. Nagu Vestre Landsret on eelotsusetaotluses märkinud, tekiks selle tulemusel topeltmaksustamine vaidlusaluste autode edasimüümisel, kuivõrd need autod maksustataks edasimüümisel jällegi täielikult, ilma et edasimüüjal oleks mahaarvamisoigust.

71. Peale selle, kui Jyske Finansi seisundis olevad maksukohustuslased jääksid välja artiklis 26a sätestatud kasutatud kaupade erikorra reguleerimisalast, moonutaks see konkurentsi kasutatud autode edasimüügi sektoris. Kuna maksukohustuslased, nagu Jyske Finans, oleksid sunnitud andma käibemaksukohustuse edasi ostjatele kõrgemate edasimüügihindade kujul, oleks nendel kasutatud autode vahendajatel, kelle põhitegevus

¹⁴ — 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-320/02: Förvaltnings AB Stenholmen v. Riksskatteverket (EKL 2004, lk I-3509, punkt 25).

on autode edasimüük, selles sektoris konkurentsieelis, kuivõrd nad jääksid artikli 26a kohaldamisalasse. Seega räägib ka huvi maksukohustuslaste vahelise maksustamise neutraalsuse suhtes selle kasuks, et tõlgendada artiklit 26a kui Jyske Finansi seisundis olevatele ettevõtjatele laienevat.¹⁵

72. Lisaksin, et mind ei veena Taani valitsuse väide, et ühelt poolt puhtalt kasutatud autode vahendamise tegevate ettevõtjate ja teiselt poolt tagasiliisinguühingute, nagu Jyske Finans, edasimüügitahingud konkureerivad teineteisega vähe või ei konkureeri üldse.

73. Igal juhul ei ole mulle selge, kuidas on võimalik kõikidel juhtudel toimivalt eristada maksukohustuslasi, kelle „põhitegevus” on kasutatud kaupade edasimüük (näiteks kasutatud autode vahendajad), nendest, kes, nagu Jyske Finans, kasutavad neid kaupu peale edasimüümise ka muuks tegevuseks (käesoleval juhul liisingu eesmärgil).

74. Praegusel juhul näiteks näib nii eelotsusetaotlusest kui ka Jyske Finansi märkustest

ilmnevat, et nende autode edasimüümise moodustab Jyske Finansi äriplaani lahutamatu osa. Tema autorendilepingud sõlmatakse tähtajaliselt ja need sisaldavad selgesõnalist edasimüügisätet, mis rakendub lepingu tähtaja lõppedes (ehkki teatavatel tingimustel). Lisaks arvutab Jyske Finans igakuiseid kindlasummalisi liisingumakseid auto eest algselt tasutud summa ja auto tõenäolise edasimüügihinna vahe alusel. Minu meelest on selle põhjal selge, et autode edasimüümist saab käsitleda kui Jyske Finansi eesmärki, ehkki mitte ainuesmärki autode ostmisel.

75. Kõikidel nendel põhjustel ei nõustu ma Taani valitsuse argumendiga, et artikli 26a mõistet „maksukohustuslik vahendaja” tuleks käsitleda selliselt, et see viitab ainult nendele ettevõtjatele, kelle põhitegevus on kasutatud kaupade ostmine ja müümine ning kelle sisuline eesmärk nende kaupade ostmisel on saada kasumit nende edasimüügist. Ka ei nõustu ma Poola valitsuse väitega, et selline kitsas tõlgendus tuleks vastu võtta põhjusel, et artiklis 26a sätestatud kasutatud kaupade erikord kujutab endast erandit kaupade ja teenuste suhtes kohaldatavast üldisest käibemaksukorrast.

15 — Märgin, et oma 20. detsembri 2002. aasta vastuses Danske Finansieringsselskabers Foreningile (Taani Finantsäriühingute Assotsiatsioon) väitis komisjon (maksunduse ja tolliliidu peadirektooraat), et artikli 26a A osa punktis e sisalduva „maksukohustusliku vahendaja” määratlus ei võimalda piirata seda korda maksukohustuslastele, kelle ettevõtte tegevus seisneb eranditult või põhiliselt kasutatud kaupade ostmises ja vahendamises.

76. Sellest tulenevalt tuleks mõistet „maksukohustuslik vahendaja” minu arvates tõlgendada selliselt, et see hõlmab maksukohustuslasi, kes ostavad kasutatud kaupu kavatsusega need autod hiljem edasi müüa, isegi kui selline edasimüümine ei ole ostutehingu ainus või põhiline eesmärk.

79. Järeldades, et artikli 2 lõike 1 põhimõtete kohaldamisalasse jääv maksukohustuslane, kes on otsustanud arvata kauba oma ettevõtte varade hulka, peaks olema piiramatult käibemaksukohustusega, märkis kohtujurist, et tema meelest ei ole artikkel 26a kohaldatav. Ta lisas, et „[a]rtikli 26a süsteem on reserveeritud eranditult maksukohustuslike vahendajatele; st nendele, kelle põhitegevus on kasutatud kaupade ost ja müük”.¹⁷

77. Taani valitsus tõstatab oma argumentides sellise järelduse vastu kaks lisaelementi.

80. See lõik ei ole minu meelest piisav, et mõjutada eespool esitatud järeldust, mille kohaselt mõiste „maksukohustuslik vahendaja” hõlmab selliseid maksukohustuslasi nagu Jyske Finans järgmistel põhjustel.

78. Esiteks tugineb ta teatavatele tähelepanekutele, mida tegi kohtujurist Saggio oma ettepanekus Bakcsi kohtuasjas.¹⁶ Kõnealune kohtuasi ei olnud otseselt seotud artikliga 26a. Selles osas, millele Taani valitsus tugineb, tõstatatakse hoopis üldine küsimus kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 alusel seoses sellise maksukohustuslase käibemaksukohustusega, kes äriksel eesmärgil omandas kaubad eraisikult ilma mahaarvamiseõigusega ning seejärel need kaubad müüs. Keskne küsimus seoses käibemaksu mahaarvamisega seisnes kaupade (osaliselt) ettevõtte varade hulka arvamise ja ettevõtte varade hulgas väljaarvamise eristamises.

81. Kõigepealt oli kõnealune märkus selgesti *obiter dictum* kõnealuse kohtuasja suhtes, mis, nagu eespool mainitud, oli seotud hoopis teistsuguse küsimusega. Ei ole ühtegi viidet sellele, et Euroopa Kohtule oleks esitatud kaalukaid argumente seoses vajadusega, et artikli 26a kohaldamiseks peab edasimüümine olema maksukohustuslase ainus või põhiline tegevus (ja mitte maksukohustuslase oluline kõrvaltegevus).

16 — Vt kohtujurist Saggio 13. aprilli 2000. aasta ettepanek kohtuasjas, milles tehti 8. märtsi 2001. aasta otsus C-415/98: Bakcsi (EKL 2001, lk I-1831).

17 — *Ibidem*, punkt 34.

82. Peale selle ei ole Euroopa Kohtu otsuses viiteid sellele *dictum*'ile ning samuti ei kaaluta seal sõnaselgelt artiklis 26a sätestatud korra kohaldamise võimalust.

kogu ühises käibemaksusüsteemis selle praegusel kujul ei ole olemas vajalikke aluseid selleks, et määrata kindlaks ja sätestada üksikasjalikud eeskirjad ühise maksustamissüsteemi kohaldamiseks, mis võimaldaks vältida topeltmaksustamist kaubandustehingutes kasutatud kaupadega”¹⁸.

83. Teiseks tugineb Taani valitsus Euroopa Kohtu otsusele ORO kohtuasjas ning eriti Euroopa Kohtu järgmisele sedastusele:

„Ühenduse käibemaksusüsteem tervikuna tuleneb siseriiklike õigusaktide järkjärgulisest ühtlustamisest vastavalt asutamislepingu artiklitele 99 ja 100. Euroopa Kohus on olnud järjepidevalt seisukohal, et selline ühtlustamine, mis tuleneb järjestikustest direktiividest ja eriti kuuendast direktiivist, on jätkuvalt vaid osaline.

84. Taani valitsuse meelest kehtib see põhjenduskäik samamoodi ka käesolevas kohtuasjas. See, et Jyske Finansi suhtes Taani valitsuse pakutud „maksukohustusliku vahendaja” tõlgenduse puhul toimuks topeltmaksustamine, oleks Taani valitsuse märkuse kohaselt tingitud lihtsast lüngast praeguses käibemaksusüsteemis selle tõttu, et ühtlustatus on praegu vaid osaline.

Ühtlustamise eesmärk on eriti välistada topeltmaksustamist, nii et sisendmaksu mahaarvamine igal maksustamisetapil on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa.

85. Selles suhtes piisab märkimisest, et kuigi ORO kohtuasi tõepoolest puudutas kasutatud kaupade maksunduslikku käsitlemist, tehti selles kohtuasjas otsus enne artiklis 26a sätestatud erikorra jõustumist. Sellest tulevalt ei olnud Euroopa Kohtu ülesanne tõlgendada enne olemas olnud käibemaksu erikorra kohaldamisala, vaid lahendada küsimus, kas kõnealuses kohtuasjas kohaldatava siseriikliku käibemaksuõiguse tulemusel tekkinud topeltmaksustamine on iseenesest vastuolus kuuenda direktiivi üldpõhimõtetega. Seetõttu ei ole need Euroopa Kohtu põhjendused käesolevas kohtuasjas otsustavad.

Nagu selgub kuuenda direktiivi artiklist 32, ei ole seda eesmärki siiski veel saavutatud ning

18 — Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse C-165/88: ORO, punktid 21–23.

86. Sellest lähtuvalt tuleks teisele küsimusele vastata, et terminit „maksukohustuslik vahendaja” kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26a A osa punktis e ei tule tõlgendada selliselt, et see viitab ainult nendele maksukohustuslastele, kelle põhitegevus on kasutatud kaupade ost ja müük, kui nende

kasutatud kaupade soetamise ainus või peamine eesmärk on tulu teenimine nende edasimüügilt. See termin laieneb ka isikule, kes ostmise ajal kavatses need kaubad edasi müüa hiljem, pärast kõigepealt nende kasutamist oma ettevõtte tarvis.

V. Ettepanek

87. Esitatud põhjendustest tulenevalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Vestre Landsret'i esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv”) artikli 13 B osa punkti c koostoimes artikli 2 punktiga 1 ja artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a ei tule tõlgendada selliselt, et kõnealused sätted keelavad liikmesriigil säilitada tema käibemaksuseadusest tulenevat õiguslikku olukorda, mille kohaselt on maksukohustuslane kohustatud maksuma käibemaksu tema ettevõttes kasutatud autode edasimüügilt, isegi kui see isik ei saa maha arvata nende autode ostmisel tasutud käibemaksu, sest sellist käibemaksu ei ole tegelikult makstud.
2. Termin „maksukohustuslik vahendaja” kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26a A osa punkti e tähenduses laieneb maksukohustuslasele, kellel oli kauba ostmise ajal kavatsus see kaup hiljem, pärast kõigepealt oma ettevõtte tarvis kasutamist edasi müüa.