Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MACIEJ SZPUNAR
esitatud 23. märtsil 2023 [1]

Kohtuasi C-180/22

Finanzamt Hamm
versus
Harry Mensing

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Eelotsusetaotlus – Maksud – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 311 ja järgnevad artiklid – Kunstiteostele kohaldatavad erikorrad – Kasuminormi maksustamise kord – Maksukohustuslikud edasimüüjad – Kunstiteoste tarnimine loojate või loojate õigusjärglaste poolt – Ühendusesisesed tehingud – Maksustatav väärtus – Ühendusesiseselt soetamiselt tasutav käibemaks

Sissejuhatus

1. Oma 29. novembri 2018. aasta kohtuotsuses Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968; edaspidi „kohtuotsus Mensing“) sedastas Euroopa Kohus muu hulgas, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi [2], 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 [3]. See kohtuotsus seab kahtluse alla sellist võimalust välistavate Saksamaa õigusnormide vastavuse direktiivile 2006/112.

2. Oma ettepanekus kohtuasjas, mis lõppes selle kohtuotsusega, vastates ühele Saksamaa valitsuse argumentidest viidatud õigusnormide kaitseks, märkisin, et kõnealuses direktiivis on tõesti olemas õiguslünk, mis toob kaasa osalise topeltmaksustamise maksukohustuslike edasimüüjate poolt teistest liikmesriikidest pärit isikutelt soetatavate kunstiteoste puhul [4]. Väljendasin seejuures seisukohta, et seda lünka ei saa kõrvaldada käibemaksu käsitlevate õigusnormide kohtuliku tõlgendamise teel ja et see nõuab liidu seadusandja sekkumist [5].

1 Algkeel: poola.

2 ELT 2006, L 347, lk 1; muudatused ELT 2007, L 335, lk 60 ja ELT 2009, L 67, lk 96.

3 Viidatud kohtuotsuse resolutsiooni punkt 1.

4 Vt minu ettepanek kohtuasjas Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722, punkt 53).

5 Vt minu ettepanek kohtuasjas Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722, punkt 54).

3. Praegusel juhul püüab Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kassatsioonimenetluses, milles vaidlustati liikmesriigi kohtu otsus, mis tehti kohtuotsuse Mensing tulemusel, seda väidet kontrollida, esitades küsimused võimaluse kohta seda õiguslünka täita kas direktiivi 2006/112 sätete või asjaomaste liikmesriigi õigusnormide tõlgendamise teel.

Õigusraamistik

Liidu õigus

4. Direktiivi 2006/112 artiklis 73 on sätestatud:

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

5. Selle direktiivi artikli 78 esimese lõigu punktis a sätestatu kohaselt:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks;

b) kõrvalkulud, nagu vahendus-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud, mida tarnija soetajalt või teenuse saajalt nõuab.

[…]“.

6. Viidatud direktiivi artiklis 83 on sätestatud:

„Kaupade ühendusesisese soetamise korral määratakse maksustatav väärtus kindlaks samade näitajate põhjal, mida 2. peatüki kohaselt kasutatakse maksustatava väärtuse kindlaksmääramiseks samade kaupade liikmesriigi territooriumil toimuva tarne puhul. […]“.

7. Direktiivi 2006/112 XII jaotise 4. peatükis on kehtestatud erikorrad kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete kohta. Selle peatüki 2. jao 1. alajaos on kehtestatud kasuminormi maksustamise kord maksukohustuslikele edasimüüjatele. Need sätted näevad ette eelkõige järgmist:

„Artikkel 312

Käesolevas alajaos kasutatakse järgmisi mõisteid:

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

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

Artikkel 313

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

[…]

Artikkel 315

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

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

Artikkel 316

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

[…]

b) kunstiteosed, mille on maksukohustuslikule edasimüüjale tarninud nende loojad või loojate õigusjärglased;

[…]

Artikkel 317

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

[…]

Artikkel 319

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

Artikkel 320

1. […]

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

[…]

Artikkel 322

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

[…]

b) käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud kunstiteoste eest, mille talle on tarninud või tarnivad nende loojad või loojate õigusjärglased;

[…]“.

Saksa õigus

8. Kasuminormi maksustamise korda käsitlevad õigusnormid võeti Saksa õigusesse üle käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) §-s 25a sõnastuses, mis kuulutati välja 21. veebruaril 2005[6] (edaspidi „UStG“). Selle paragrahvi lõige 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibe suurus määratakse kindlaks 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 (2. lisa 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 määratletud juhul sisaldab ostuhind tarnija käibemaksu.“

9. UStG §25a lõike 7 punkti 1 alapunkt a välistab kasuminormi maksustamise korra kohaldamise kaupadele, mille maksukohustuslikud edasimüüjad on soetanud käibemaksust vabastatud ühendusesisese tarne raames. Pärast otsuse tegemist kohtuasjas Mensing tundub see õigusnorm ulatuses, milles see puudutab kunstiteoseid, mille maksukohustuslikele edasimüüjatele on tarninud nende loojad või loojate õigusjärglased, olevat selgelt vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punktiga b.

Faktilised asjaolud, menetluse kulg ja eelotsuse küsimused

10. Harry Mensing on maksukohustuslik edasimüüja direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punkti 5 ja UStG § 25a lõike 1 punkti 1 tähenduses. Ta turustab kunstiteoseid Saksamaa eri linnades. Maksustamisaastal 2014 soetas ta muu hulgas kunstiteoseid teiste liikmesriikide loojatelt. Need tarned olid päritoluliikmesriikides käibemaksust vabastatud, H. Mensing tasus nendelt aga ühendusesisese soetamise käibemaksu. Sealjuures ei kasutanud ta selle käibemaksu mahaarvamise õigust.

[6] *BGBl.* I, lk 386.

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

12. Pärast tagajärjetut vaiet esitas H. Mensing kaebuse Hammi maksuhalduri otsuse peale Finanzgericht Münsterile (Münsteri maksukohus, Saksamaa). Vastusena selle kohtu esitatud eelotsuse küsimustele tegi Euroopa Kohus otsuse Mensing.

13. Selles kohtuotsuses sedastas Euroopa Kohus, et kasuminormi maksustamise korda võib kohaldada kunstiteoste suhtes, mille maksukohustuslikud edasimüüjad on soetanud ühendusesiseselt loojatelt või loojate õigusjärglastelt, samuti seda, et sellises olukorras ei ole neil maksukohustuslastel õigust arvata maha käibemaksu, mille nad tasusid kõnealuste kunstiteoste ühendusesiseselt soetamiselt[7].

14. Selle kohtuotsuse tulemusena rahuldas Finanzgericht Münster (Münsteri maksukohus, Saksamaa) oma 7. novembri 2019. aasta otsusega H. Mensingi kaebuse. Seejuures sedastas kohus, et kunstiteose hinnale tuleb kasuminormi arvestamiseks lisada käibemaks, mille maksukohustuslik edasimüüja on tasunud ühendusesiseselt soetamiselt, vähendades sellega maksustatavat väärtust kasuminormi maksustamisel.

15. Maksuhaldur ei nõustunud sellise tõlgendusega, märkides, et ei direktiiv 2006/112 ega liikmesriigi õigusnormid ei sisalda alust käibemaksu lisamiseks ostuhinnale, mis on tasutud ühendusesisese soetamise käigus. Maksuhaldur esitas Finanzgericht Münsteri (Münsteri maksukohus) viidatud otsuse peale kaebuse käesolevas asjas eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tunnistab, et liikmesriigi õigusnorme on võimalik tõlgendada kooskõlas vaidlustatud kohtuotsusega, kahtleb aga, kas selline tõlgendus on lubatav direktiivi 2006/112 kontekstis.

16. Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus maksukohustuslane väidab [kohtuotsusele Mensing] 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 ühendusesisese 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 ühendusesiseselt soetamiselt 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

[7] Kohtuotsus Mensing, resolutsioon.

ühendusesiseselt soetamiselt 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?“

17. Eelotsusetaotlus laekus Euroopa Kohtule 9. märtsil 2022. Oma kirjalikud seisukohad esitasid H. Mensing, Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon. Euroopa Kohus otsustas kohtuistungit mitte korraldada.

Analüüs

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab Euroopa Kohtule kaks eelotsuse küsimust. Küsimused puudutavad seda, kas on võimalik liikmesriigi õigusnormide (esimene küsimus) või direktiivi 2006/112 sätete (teine küsimus) selline tõlgendamine, et olukorras, kus maksukohustuslik edasimüüja kohaldab kasuminormi maksustamise korda kunstiteostele, mille ta on soetanud ühendusesiseselt, ei arvata selle maksukohustuslase poolt ühendusesiseselt soetamiselt tasutud käibemaksu maksustatava väärtuse hulka.

19. Esimene küsimus põhineb eeldusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu väljapakutud liikmesriigi õigusnormide tõlgendus on lubatav direktiivi 2006/112 alusel. Selle eelduse õigsus sõltub aga vastusest teisele küsimusele. Seega teen ettepaneku käsitleda esmajärjekorras teist eelotsuse küsimust.

Teine eelotsuse küsimus

20. Teise eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada saada, kas direktiivi 2006/112 artikleid 312 ja 315 ja artikli 317 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu, mille maksukohustuslik edasimüüja on tasunud sellise kunstiteose ühendusesiseselt soetamiselt, mille hilisemale tarnele kohaldab maksukohustuslik edasimüüja kasuminormi maksustamise korda kõnealuse direktiivi artikli 316 lõike 1 punkti b kohaselt, ei arvestata selle kunstiteose hilisema tarne maksustatava väärtuse hulka. Enne selle küsimuse põhjalikku analüüsi tuleks anda probleemist lühike ülevaade.

Topeltmaksustamise probleem olukorras, kus kasuminormi maksustamise korda kohaldatakse selliste kunstiteoste tarnimisele, mille maksukohustuslik edasimüüja on soetanud ühendusesiseselt

21. Käibemaks on astmelise iseloomuga maks, mis tähendab, et seda kogutakse igas käibeetapis, seejuures selle koormus kantakse iga kord üle kaupade ja teenuste hinnale ning lõpuks kannavad seda tarbijad. Erinevalt muudest klassikalistest astmelistest maksudest ei ole käibemaks aga eri käibeetappides kumulatiivne. Selle absoluutne summa suureneb iga kord proportsionaalselt igal järgmisel käibeetapil lisatud väärtuse võrra ja lõpuks koormab see ainult kauba või teenuse lõpphinda. Selle tulemuse aitab saavutada mahaarvamismehhanism: igas käibeetapis vähendatakse maksukoormust eelnevas käibeetapis tasutud käibemaksu võrra.

22. Aga sellised kaubad nagu kasutatud kaubad, kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed ei osale majandusringluses samal viisil kui kaubad, mida uuena tarnitakse tarbijale esimest korda. Sellised kaubad kuuluvad sageli tarbijatele, kes on nende soetamisel juba käibemaksu tasunud[8] ja

[8] Nii on see igal juhul kaupade puhul, millega kaubeldi käibemaksu käsitlevate õigusnormide kehtimise ajal.

kes neid kaupu hiljem edasi müües ei ole käibemaksukohustuslased, mistõttu ei maksustata seda müüki käibemaksuga. Kui selliste kaupade hilisem tarnimine maksukohustuslastest edasimüüjate poolt maksustataks tavapäraste reeglite alusel ehk proportsionaalselt kogu müügihinnaga, tähendaks see, et topeltmaksustatakse kaupu, millelt on käibemaks juba tasutud.

23. Seetõttu on liidu õigusandja võtnud kasutusele kasuminormi maksustamise korra, mis võimaldab maksustada ainult väärtuse, mis on lisatud kauba maksukohustusliku edasimüüja poolt tarnimise etapis, ehk tema saadud kasuminormi, tõlgendatuna ostu- ja müügihinna vahena. Seega arvestatakse käibemaks proportsionaalselt mitte kogu kauba müügihinna suhtes, vaid ainult hinna selle osa suhtes, mis kujutab endast kasuminormi.

24. Selle lahenduse loogiline tagajärg on see, et maksukohustuslikul edasimüüjal puudub õigus arvata maha sellise kauba soetamiselt tasutud käibemaks, mille tarne maksustatakse seejärel kasuminormi maksustamise korra alusel. Olukorras, kus kaupade tarnet käibemaksukohustuslikule edasimüüjale ei maksustata käibemaksuga, ei ole mahaarvamise küsimusel tähtsust, sest ei ole maksu, mida oleks hiljem võimalik maha arvata. Liidu seadusandja on aga võimaldanud kohaldada kasuminormi maksustamise korda ka kaupade puhul, mille tarnimine maksukohustuslikule edasimüüjale on käibemaksuga maksustatav. Nii võib see näiteks olla juhul, kui maksukohustuslik edasimüüja soetab kunstiteoseid loojalt, kes on maksukohustuslane. Sellises olukorras ennetab topeltmaksustamist mahaarvamismehhanismi puudumise korral kasuminormi määratlemine maksukohustusliku edasimüüja tasutud ostuhinna ja selle müügihinna vahena, seejuures arvatakse ostuhinna hulka kõik, mille maksukohustuslik edasimüüja sai tarnija käest, sealhulgas tasumisele kuuluv käibemaks. Seda käibemaksu ei arvestata nimelt kasuminormi hulka, seega ei kujuta see endast maksustatava väärtuse komponenti ja seda ei topeltmaksustata.

25. Olukord muutub aga keeruliseks tehingute puhul, milles ei ole maksukohustuse tekkimise aluseks mitte kauba tarnimine maksukohustuslase poolt, vaid selle soetamine tema poolt. Üks selline näide on kaupade import väljastpoolt liidu tolliterritooriumi. Teine näide on ühendusesisesed tehingud (ehk tehingud eri liikmesriikide vahel).

26. Ühendusesiseste tehingute puhul on kaupade tarne ise käibemaksust vabastatud, aga maksustatav on kaupade soetamine[9]. Selle põhimõtte eesmärk on kanda maksupädevus müügikoha liikmesriigilt üle soetamiskoha liikmesriigile tarbimiskohas maksustamise põhimõtte kohaselt. Kasuminormi maksustamise korra kontekstis toob see kaasa olukorra, kus ühendusesiseselt soetamiselt tasutav käibemaks, kuivõrd see ei ole osa ostuhinnast, mille maksukohustuslik edasimüüja maksab tarnijale, arvatakse automaatselt kasuminormi hulka ehk maksukohustusliku edasimüüja poolt kauba järgmises käibeetapis tarnimise tehingu maksustatava väärtuse hulka. See toob kaasa iselaadse osalise topeltmaksustamise maksu kumuleerimise teel: summa, mille maksukohustuslik edasimüüja tasub käibemaksuna ühendusesiseselt soetamiselt, maksustatakse seejärel kasuminormi osana.

27. Liidu seadusandja on küll kehtestanud analoogsel juhul ehk impordi puhul väljastpoolt liidu tolliterritooriumi direktiivi 2006/112 artikli 317 teises lõigus asjakohase õigusnormi, mis näeb ette impordilt tasutava käibemaksu arvestamise kauba ostuhinna sisse, ühendusesisese tarne puhul selline õigusnorm aga puudub. Just selle õigusnormi puudumise probleemi püüab eelotsusetaotluse esitanud kohus lahendada käesolevas asjas eelotsusetaotlust esitades.

[9] Sellest põhimõttest on erandeid. Üks neist eranditest on seotud maksukohustuslike edasimüüjate tarnitud kaupade soetamisega (direktiivi 2006/112 artikli 4 punkt a). See ei ole aga käesolevas asjas analüüsitav juhtum.

Direktiivi 2006/112 tõlgendamine

28. Tuletan meelde, et direktiivi 2006/112 artikli 315 kohaselt on kasuminormi maksustamise korras maksustatavaks väärtuseks kasuminorm, millest on maha arvatud sellesama kasuminormiga seotud käibemaks. Kasuminormi tuleb seejuures tõlgendada kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud kauba müügihinna ja selle kauba maksukohustusliku edasimüüja poolt soetamise hinna vahena.

29. Müügihind ja ostuhind on määratletud kõnealuse direktiivi artiklis 312. Selle määratluse kohaselt tuleks müügihinnana käsitleda kõiki maksukohustusliku edasimüüja saadud tasusid või tasusid, mida ta peaks saama, sealhulgas eelkõige kõik maksud ja seda liiki maksed, samuti lisakulud, millega maksukohustuslik edasimüüja ostjat koormab. Ostuhind aga tähendab neidsamu koostisosi tasust, mille tarnija sai või peaks saama maksukohustusliku edasimüüja käest.

30. Nii H. Mensing kui ka komisjon väidavad käesolevas asjas esitatud seisukohtades, et kunstiteoste ühendusesisese soetamise puhul maksukohustusliku edasimüüja poolt tuleb ostuhinna hulka arvata käibemaks, mille maksukohustuslik edasimüüja on tasunud seda kunstiteost ostes. Nende hinnangul mahub see käibemaks mõiste „maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud“ alla, mis sisaldub müügihinna määratluses ning millele viitab omakorda ostuhinna määratlus.

31. See seisukoht põhineb aga direktiivi 2006/112 artiklis 312 sisalduva määratluse katkendlikul tõlgendamisel. See seisukoht eirab täielikult asjaolu, et nii müügihinna kui ka ostuhinna määratlused hõlmavad vaid hinnakomponente, mille maksukohustuslik edasimüüja sai tasuna kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud tarne eest, ja hinnakomponente, mille ta maksis tarnijale, soetades kaupa, mis hiljem saab kõnealuse tarne esemeks.

32. Mõlema määratluse selline sõnastus ei ole juhuslik ning sellest ei saa mööda vaadata, nagu soovitavad H. Mensing ja komisjon. Liidu seadusandja on mõlemat määratlust sõnastades väga selgelt silmas pidanud vaid rahaliste kohustuste vahetamist eri tehingute raames, mitte aga kõiki kulusid ja tulusid, mis võivad olla seotud kauba soetamise või tarnimisega. Direktiivi 2006/112 artiklis 312 sisalduv ostuhinna määratlus hõlmab ainult lisakulusid, mida maksukohustuslik edasimüüja kannab tarnija ees, nagu ka müügihinna määratlus hõlmab ainult kulusid, mille maksukohustuslik edasimüüja saab kauba hinnas tagasi.

33. Kõik muud maksukohustusliku edasimüüja kantud võimalikud lisakulud, nagu pakkimis-, veo- või kindlustuskulud, mille maksukohustuslik edasimüüja tasub kolmandatele isikutele, ei kujuta endast ostuhinna komponente ja neid ei arvata kasuminormi hulka direktiivi 2006/112 artikli 315 teise lõigu tähenduses.

34. Kui ebaloogiline see ka ei tunduks, peavad needsamad põhimõtted, võttes arvesse direktiivi artikli 312 selget ja tingimusteta sõnastust, kehtima ka käibemaksule tehingutelt, mille käigus maksukohustuslik edasimüüja kaupa soetab. Kui kauba tarnimine maksukohustuslikule edasimüüjale maksustatakse ja leiab aset ühe liikmesriigi territooriumil, siis on direktiivi 2006/112 üldpõhimõtete kohaselt kohustatud käibemaksu tasuma tarnija, kes kannab selle kohustuse kauba hinna sees üle maksukohustuslikule edasimüüjale. See käibemaks on seega ostuhinna komponent ega kuulu kasuminormi hulka. Kui aga käibemaksu on kohustatud tasuma maksukohustuslik edasimüüja, nagu see on ühendusesisese soetamise puhul, on käibemaks

ostuhinna osa ja suurendab seega kasuminormi [10]. Kui liidu seadusandja oleks soovinud arvata ostuhinna hulka direktiivi 2006/112 artikli 312 punkti 2 tähenduses käibemaksu, mille maksukohustuslik edasimüüja tasub otse riigikassasse, oleks ta kasutanud samasugust sõnastust kui selle direktiivi artikli 320 lõike 1 teises lõigus, milles on sätestatud, et kui maksukohustuslik edasimüüja maksustab oma tehingud tavapäraste reeglite alusel, on tal õigus arvata sisendkäibemaksust maha maksusumma, mis „kuulub tasumisele või on tasutud talle tarnitud kunstiteos[te eest]“, märkimata, kellele kuulub käibemaks tasumisele või on tasutud.

35. Üks direktiivi 2006/112 artikli 312 punktis 1 määratletud müügihinna komponent on kasuminormi maksustamise korra alusel arvestatud käibemaks, mida maksukohustuslik edasimüüja kogub kauba ostjalt kauba hinna osana ja mille ta on kohustatud tasuma riigikassasse. See käibemaks arvatakse aga maksustatavast väärtusest maha direktiivi artikli 315 esimese lõigu alusel. See õigusnorm näeb aga selgelt ette, et maksustatavast väärtusest arvatakse maha „kasuminormiga seotud“ käibemaksusumma.

36. Vastupidi H. Mensingi seisukohtades sisalduvale väitele on eelmainitud kasuminormi maksustamise korras määratletud põhimõtted kooskõlas põhimõtetega, mis kehtivad tavapäraste käibemaksureeglite kohaselt maksustatavate tehingute puhul ning on ette nähtud direktiivi 2006/112 artiklites 73 ja 78. Nende õigusnormide kohaselt moodustab kaupade tarne maksustatava väärtuse [11] kõik see ja ainult see, mille tarnija saab tasuna tarne eest, koos maksude ja sarnaste tasude ja lisakuludega, v.a ainult kõnealuse tehingu maksustatava väärtusega seotud käibemaks ise.

37. Ei ole mingit hindamisruumi, mis võimaldaks, nagu kinnitab eelotsusetaotluse esitanud kohus oma määruses, arvata maksustatavast väärtusest maha ka käibemaksu, mille maksukohustuslik edasimüüja tasub otse riigikassasse varasemas käibeetapis tehtud tehingu eest. Kui artikli 315 esimeses lõigus on nimetatud „kasuminormiga seotud“ käibemaksusummat, siis ei hõlma see ilmselgelt käibemaksu, mille maksukohustuslik edasimüüja tasub kauba soetamiselt, sest see käibemaks on „seotud“ kõnealuse kauba ostuhinnaga ehk summaga, mis *ei ole* kasuminormi osa.

38. Seda järeldust ei muuda ka kohtuotsuse Mensing punkt 46. Selles punktis märkis Euroopa Kohus ainult, et erinevalt maksustamisest tavapäraste käibemaksureeglite alusel ei kujuta maksukohustusliku edasimüüja tehtud tarne eseme varasem ostuhind kasuminormi maksustamise korras maksustatava väärtuse osa, mistõttu puudub alus anda kõnealusele maksukohustuslasele õigus kauba ostuhinnalt tasutud käibemaks tema enda tehingu käibemaksust maha arvata. Sellest ei ilmne aga, et Euroopa Kohtu hinnangul tuleks maksukohustusliku edasimüüja poolt sellise eseme ühendusesiseselt soetamiselt tasutud käibemaks, mille ta hiljem müüb edasi kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud tarne raames, jätta selle tehingu maksustatavast väärtusest välja vastupidi direktiivi 2006/112 artikli 315 selgele sõnastusele. Euroopa Kohus ei ole seda teemat üldse käsitlenud, sest see ei olnud eelotsuse küsimuste esemeks kohtuasjas, mis lõppes kohtuotsusega Mensing.

[10] Komisjon lisab oma seisukohtades, et sarnane probleem tekib siis, kui tarne riigi territooriumil on n-ö pöördmaksustatav ehk kui käibemaksu on kohustatud tasuma ostja. Tuleb aga märkida, et pöördmaksustamise saavad liikmesriigid kehtestada ainult mõnes tehingute kategoorias, mis on täpsemalt loetletud direktiivi 2006/112 artiklites 199, 199a ja 199b (mitte aga, nagu märkis komisjon, artiklis 205, mis puudutab täiesti teist küsimust) ning millest ainult üksikud võivad olla seotud kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud olukordadega. Igal juhul jääb see käesoleva kohtuasja ulatusest välja.

[11] Sama kehtib teenuste osutamise kohta, aga piirdun kaupade tarnega, mis on käesoleva kohtuasja ese.

39. Leian seega, et direktiivi 2006/112 asjaomastest sätetest ilmneb selgelt, et käibemaks, mille maksukohustuslik edasimüüja on tasunud sellise kunstiteose ühendusesiseselt soetamiselt, mille ta hiljem müüb edasi kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud tarne raames, ei ole selle kauba ostuhinna komponent nende sätete tähenduses ja puudub alus selle käibemaksusumma väljajätmiseks kõnealuse hilisema tarnetehingu maksustatavast väärtusest.

40. Samas ei pidanud mina vastupidi sellele, mida tundub väitvat komisjon, sellist asjade seisu soovitavaks oma ettepanekus kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Mensing.

41. Minu hinnangul tegi liidu seadusandja vea, kui ei jätnud kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud tarnetehingu maksustatavast väärtusest välja käibemaksu, mille maksukohustuslik edasimüüja tasub otse riigikassasse kõnealuse tehingu eseme soetamiselt. Kaubad, mida maksukohustuslik edasimüüja soetab selleks, et need hiljem tarnida kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud viisil, on nimelt tema ainsad tegevuskulud, mis juhul, kui tarne maksukohustuslikule edasimüüjale on käibemaksuga maksustatav, ei anna talle õigust tasutud käibemaksu maha arvata[12]. Nende kaupade soetamiselt tasutud käibemaksusumma arvamine maksustatava väärtuse hulka kasuminormi maksustamise korras toob kaasa, nagu ma juba mainisin, nende osalise topeltmaksustamise[13], mis on vastuolus neutraalse maksustamise ja käibemaksu kumuleerimise keelu põhimõttega.

42. Lahendada tuleb viidatud vastuolu kõrvaldamise probleem.

Võimalus kõrvaldada viidatud vastuolu kohtuliku tõlgenduse teel

43. Komisjoni hinnangul peaks direktiivi 2006/112 artikli 312 teleoloogiline ja süsteemne tõlgendus viima järeldusele, mille kohaselt peaks käibemaks, mille maksukohustuslik edasimüüja on tasunud sellise kunstiteose ühendusesiseselt soetamiselt, mille ta hiljem müüb edasi kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud tarne raames, olema kõnealuse artikli punkti 2 tähenduses ostuhinna komponent.

44. Nagu ma aga käesolevas ettepanekus eespool märkisin, piirdub selles sättes sisalduv määratlus selgelt ja sihipäraselt summadega, mille tarnija on saanud või peaks saama maksukohustuslikult edasimüüjalt. Igasugune tõlgendus, mis hõlmab summasid, mille maksukohustuslik edasimüüja on tasunud muudele isikutele kui müüja, sealhulgas maksud, mille ta tasus otse riigikassasse, oleks otseses vastuolus kõnealuse sätte vaieldamatu sisuga.

45. Soovitades kohtule sellist tõlgendust, mis minu hinnangul on *contra legem* tõlgendus, soovib komisjon sisuliselt, et Euroopa Kohus vabastaks liidu seadusandja kohustusest kõrvaldada vastuolud, mis on tekkinud direktiivi 2006/112 artikli 315 koostoimes selle artikliga 312 ja käibemaksu ühekordse tasumise põhimõtte vahel igas käibeetapis, olukorras, kus maksukohustuslik edasimüüja on kohustatud tasuma käibemaksu selliste kunstiteoste ostult, mille ta hiljem müüb edasi kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud tarne raames.

46. See ootus tõstatab küsimuse Euroopa Kohtu seadusandliku tegevuse piiridest.

[12] Direktiivi 2006/112 artiklid 322 ja 323 võtavad maksukohustuslikult edasimüüjalt ära ainult õiguse arvata maha käibemaks, mille ta on tasunud selliste kaupade soetamiselt, mille ta hiljem müüb edasi kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud tarne raames. Need jätavad aga alles õiguse arvata maha käibemaks kõigilt muudelt kaupadelt ja teenustelt, mida ta oma tegevuse eesmärgil kasutab, isegi kui see tegevus on maksustatav kasuminormi maksustamise korra alusel.

[13] Vt käesoleva ettepaneku punkt 26.

47. On muidugi tõsi, et Euroopa Kohtule ELTL artiklis 267 antud pädevus annab talle väga laialdased volitused liidu õigusaktide tõlgendamisel. On ka tõsi, et Euroopa Kohus on korduvalt kasutanud seda volitust lünkade täitmiseks või ebakõlade kõrvaldamiseks nendes õigusaktides, tuginedes eesmärkidele, mida need õigusnormid täidavad, ja kontekstile, milles need õigusaktis esinevad [14].

48. Nii oli see ka ühise käibemaksusüsteemi puhul, mis on praegu reguleeritud direktiiviga 2006/112. Põhjendatud juhtudel on Euroopa Kohus läinud ka kaugemale selle direktiivi otsesest sisust, lähtudes kohtuotsuse tegemisel õiguse aluspõhimõtetest või käibemaksu toimimise üldisest loogikast. Nii näiteks tõi Euroopa Kohus liidu käibemaksuõigusesse õiguse kuritarvitamise mõiste [15], samuti võttis sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ära maksumaksjatelt, kes on teadlikult või ettevaatamatusest osalenud maksupettuses [16].

49. Euroopa Kohtu sekkumine kehtivate õigusnormide normatiivsesse sisusse on põhjendatud olukorras, kus nende õigusnormide sisu on ebaselge, puudulik või vastuoluline või kus nende õigusnormide grammatiline tõlgendus viiks tagajärgedeni, mis ei ole vastuolus mitte ainult nende õigusnormide eesmärgiga, vaid kogu õiguskorra aluspõhimõtetega, nagu see oli kohtuasjade puhul, mis lõppesid eelmises punktis nimetatud otsustega. Siiski kahtlen, kas teleoloogiline või süsteemne tõlgendus peaks õigustama kõrvalekaldumist õigusnormide ühemõttelisest sõnastusest olukorras, kus nende otsene kohaldamine, isegi kui see ei ole kõnealuste õigusnormide loogikaga täielikult kooskõlas, ei kahjusta kõnealuse õigusnormi terviklikku tõhusust ega riku õigussüsteemi aluspõhimõtteid.

50. Sellise lähenemise pakub välja ka komisjon, viidates selles küsimuses kohtuotsusele Mensing. Selles kohtuotsuses ei kaldunud Euroopa Kohus siiski kõrvale direktiivi 2006/112 asjaomaste sätete grammatilisest tõlgendusest. Vastupidi, selles kohtuotsuses sisalduv lahendus tugineb eelkõige selle direktiivi artikli 316 lõike 1 punkti b grammatilisele tõlgendusele [17], süsteemse ja teleoloogilise tõlgenduse elementidele viitab Euroopa Kohus aga ainult selle sätte otsesest sõnastusest tulenevate järelduste toetuseks [18].

51. Kui rääkida sellise käibemaksu arvestamisest maksustatava väärtuse hulka, mille maksukohustuslik edasimüüja on tasunud sellise kunstiteose ühendusesiseselt soetamiselt, mille hilisemale tarnele kohaldab maksukohustuslik edasimüüja kasuminormi maksustamise korda, siis toob see kaasa, nagu ma nende kaalutluste alguses juba märkisin [19], osalise topeltmaksustamise, mis rikub neutraalse maksustamise põhimõtet, mõistetuna sarnaste tehingute erineva kohtlemise keeluna, ja käibemaksu kumuleerimise keelu põhimõtet.

52. Lisaks tuleb märkida, et olukordades, kus nii kunstiteose ühendusesisene soetamine maksukohustusliku edasimüüja poolt kui ka kunstiteose hilisem tarnimine selle maksukohustusliku edasimüüja poolt on maksustatud tavapärase käibemaksumääraga, on kunstiteose tarne maksukoormus kasuminormi maksustamise korra kohaldamise korral suurem kui tavapäraste käibemaksureeglite alusel maksustamise korral, mis kaotab direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punktis b ette nähtud valikuvõimaluse majandusliku mõtte. Tuleb aga

[14] Vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikas kehtestatud põhimõttele tuleb liidu õigusnormide tõlgendamisel arvesse võtta neid kahte elementi (vt eelkõige kohtuotsus Mensing, punkt 24).

[15] 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121).

[16] 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446).

[17] Kohtuotsus Mensing, punktid 25 ja 26.

[18] Kohtuotsus Mensing, punktid 27–37.

[19] Vt käesoleva ettepaneku punktid 21–27.

arvestada, et olukorras, kus nii kunstiteose tarnet maksukohustuslikule edasimüüjale kui ka selle kunstiteose hilisemat tarnet maksukohustusliku edasimüüja poolt maksustatakse ühe ja sama (tavapärase) käibemaksumääraga, ei anna kasuminormi maksustamise korra kohaldamine mingit erilist majanduslikku kasu, sest isegi juhul, kui käibemaks sisaldub ostuhinnas, on maksukoormus kasuminormi maksustamise korra kohaldamise puhul sama kui üldistel põhimõtetel maksustamise korral [20].

53. Direktiivi 2006/112 artiklis 316 sisalduva õigusnormi tegelik mõju avaldub juhul, kui tehing, mille käigus maksukohustuslik edasimüüja soetab kunstiteose, on maksustatud vähendatud käibemaksumääraga. Direktiivi 2006/112 artikkel 103 võimaldab nimelt liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära kunstiteoste impordile, teatavatel juhtudel samuti nende tarnele, sealhulgas tarnele kunstiteoste loojate või loojate õigusjärglaste poolt. Sellisel juhul kohaldatakse kunstiteose tarnele maksukohustusliku edasimüüja poolt tavapärast maksumäära ainult kasuminormi summa osas, muus osas aga kohaldatakse vähendatud maksumäära. See võimaldab vähendada kogu maksukoormust võrreldes üldistel põhimõtetel maksustamisega, sest viimasel juhul peaks maksukohustuslik edasimüüja tasuma käibemaksu müügihinnalt tavapärase maksumäära alusel ja tal oleks vaid õigus arvata maha eelmises käibeetapis vähendatud käibemaksumäära alusel tasutud käibemaks [21].

54. Ma ei nõustu aga H. Mensingi seisukohtades sisalduva väitega, et maksukohustusliku edasimüüja poolt ühendusesiseselt soetamiselt tasutud käibemaksu arvamine kasuminormi hulka ja sellest tulenev osaline topeltmaksustamine ei võimalda saavutada direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punktis b sisalduva õigusnormi eesmärki, milleks on toetada kunstiteoste müüki nende autorite poolt maksukohustuslike edasimüüjate vahendusel, võttes kunstiteoste tarnimise puhul maksukohustuslike edasimüüjate poolt täiel määral arvesse nende maksustamist vähendatud käibemaksumääraga varasemas käibeetapis.

55. Esiteks, kõnealuse direktiivi artikli 316 lõike 1 punkt b ei sea kasuminormi maksustamise korra kohaldamist kunstiteostele, mille maksukohustuslik edasimüüja on soetanud loojalt või looja õigusjärglaselt, sõltuvusse sellest, kas nende kunstiteoste tarne maksukohustuslikule edasimüüjale oli maksustatud vähendatud käibemaksumäära alusel. Selline tingimus sisaldub ainult direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punktis c, mis ei puuduta aga kunstiteoseid, mille maksukohustuslik edasimüüja on soetanud teiste maksukohustuslaste käest (kes ei ole edasimüüjad) [22]. Direktiivi artikli 316 lõike 1 punkt b on aga kohaldatav sõltumatult käibemaksumäärast, millega oli maksustatud kunstiteose tarne maksukohustuslikule edasimüüjale.

56. Teiseks, maksukoormuse suurenemine, mis kaasneb ühendusesiseselt soetamiselt tasutud käibemaksu arvamisega kasuminormi hulka, on suhteliselt väike juhul, kui maksukohustusliku edasimüüja poolt kauba soetamine maksustatakse vähendatud maksumäära alusel, ja see ei nulli kõnealuse vähendatud maksumäära kohaldamise mõju [23]. Kogu maksukoormus jääb siiski väiksemaks, kui see oleks tavapäraste käibemaksureeglite alusel maksustamise korral. Kõnealuse

[20] Seda illustreerivad komisjoni seisukohtades esitatud näited.

[21] Seda illustreerib H. Mensingi seisukohtades esitatud näide.

[22] Muuseas tuleks *de lege ferenda* välja selgitada, kas direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punkti c saab kohaldada kunstiteostele, mille maksukohustuslikud edasimüüjad on soetanud ühendusesisese tarne raames. Nimelt räägib see õigusnorm vähendatud käibemaksumääraga maksustatavatest *tarnetest*, kuigi ühendusesiseste tehingute puhul saab maksustada kõige rohkem ühendusesisese *soetamise*, tarne ise aga on käibemaksust vabastatud.

[23] Näiteks kui maksukohustusliku edasimüüja poolt kunstiteose soetamine maksustatakse vähendatud 5% käibemaksumääraga, maksukohustusliku edasimüüja tehtud tarne aga tavapärase 20% maksumääraga, kasvab kunstiteose enda maksukoormus (arvestamata maksukohustusliku edasimüüja kasuminormi) 5%-lt 6%-le.

õigusnormi eesmärk, millele viitas H. Mensing, on seega täidetud, kuigi mõnevõrra väiksemal määral. Nii ei räägi see argument direktiivi 2006/112 artikli 312 teistsuguse tõlgendamise kasuks kui selle otsene sõnastus.

57. Järgmiseks, mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, on Euroopa Kohus juba märkinud, et see põhimõte ühise käibemaksusüsteemi üldpõhimõttena, mis on kehtestatud teisese õiguse tasandil, ei ole oma olemuselt esmase õiguse norm, millega kooskõlas olemisest saaks seada sõltuvusse seda süsteemi kehtestava direktiivi sätete kehtivuse. See ei õigusta ka kõnealuste õigusnormide tõlgendamist viisil, mis ei põhine nende sõnastusel[24]. Seega, kuigi direktiivi 2006/112 artiklite 312 ja 315, artikli 316 lõike 1 punkti b ja artikli 317 esimese lõigu kombineeritud kohaldamine kunstiteostele, mille maksukohustuslik edasimüüja soetab ühendusesiseselt, võib tuua kaasa neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumise, sest neid kunstiteoseid koheldakse erinevalt kunstiteostest, mille maksukohustuslane soetab riigi territooriumil, ei õigusta see rikkumine nende õigusnormide tõlgendamist vastuolus nende ühetähendusliku sõnastusega.

58. Seejuures tuleb arvestada, et kunstiteosed on erilist liiki kaubad. Oma olemuselt on need kordumatud asjad, mis ei ole vastastikku asendatavad ja mille puhul suhteliselt väike hinnavahe ei mõjuta üldjuhul nende soetajate otsust. Konkurentsimoonutused, mis tulenevad suurendatud maksukoormusest, on kunstiteoste puhul seega piiratud ja märgatavalt väiksemad kui standardsete masstootmiskaupade puhul.

59. Sarnased järeldused tuleks teha direktiivi 2006/112 artikli 1 lõikes 2 ette nähtud käibemaksu kumuleerimise keelu põhimõtte rikkumise puhul. See on ühise käibemaksusüsteemi sisene põhimõte. Selle rikkumine toob kaasa teatavad tõrked kõnealuse süsteemi toimimises, ei õigusta aga ei neid tõrkeid põhjustada võivate direktiivi sätete tühiseks tunnistamist ega nende sätete tõlgendamist vastuolus nende selge sõnastusega.

60. Eeltoodud kaalutlused viisid mu järeldusele, et Euroopa Kohus ei tohiks tõlgendada ei direktiivi 2006/112 artiklit 312 ega teisi kasuminormi maksustamise korda puudutavaid õigusnorme nende ühetähendusliku sõnastusega vastuolus oleval viisil, et kõrvaldada nende vastuolu – mille nende õigusnormide sõnastus põhjustab juhul, kui neid kohaldatakse kunstiteostele, mille loojad või loojate õigusjärglased on tarninud maksukohustuslikule edasimüüjale ühendusesisese tarne raames – neutraalse maksustamise ja käibemaksu kumuleerimise keelu põhimõttega.

61. Vastupidi Saksamaa valitsuse väidetele ei leia ma aga, et praegune õiguslik olukord oleks rahuldav ja et direktiivi 2006/112 artikli 316 sätete vabatahtlik olemus tasandaks maksukohustusliku edasimüüja jaoks osalise topeltmaksustamise probleemi, mille see õiguslik olukord kaasa toob. Minu hinnangul on siin vajalik liidu seadusandja sekkumine, et korrigeerida maksustatava väärtuse arvestamise viisi kasuminormi maksustamise korras juhul, kui seda kohaldatakse kunstiteostele, mille maksukohustuslikud edasimüüjad on soetanud ühendusesisese tarne raames.

62. Tundub, et seadusandja selline sekkumine ei tekitaks suuri raskusi. Direktiiv 2006/112 võeti vastu EÜ lepingu artikli 93 (nüüd ELTL artikkel 113) kohaselt seadusandlikus erimenetluses pärast konsulteerimist Euroopa Parlamendiga ja seda saab muuta samal viisil. Seejuures kuulub see direktiiv kõige sagedamini muudetavate liidu õigusaktide hulka ja nii on selle direktiivi

[24] Vt analoogia alusel 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 50).

muudatused olemuselt rutiinsed. Piisab, kui öelda, et alates kohtuotsuse Mensing tegemisest [25] ehk alates hetkest, kui Euroopa Kohus kinnitas kasuminormi maksustamise korra kohaldamist kunstiteostele, mille maksukohustuslikud edasimüüjad on soetanud ühendusesiseselt, ja kui sai selgeks, et on tekkinud osalise topeltmaksustamise probleem, on direktiivi 2006/112 muudetud juba kümme korda [26]. Seega oli olemas ka võimalus kõnealuseid sätteid parandada.

63. Seadusandlik muudatus võiks puudutada komisjoni tähelepanekutes viidatud topeltmaksustamise probleemi olukorras, kus pöördmaksustatakse sellise kauba tarne maksukohustuslikule edasimüüjale, mille hilisem tarne maksukohustusliku edasimüüja poolt on hõlmatud kasuminormi maksustamise korraga [27]. Seda probleemi ei lahenda Euroopa Kohtu otsus käesolevas kohtuasjas, sest see peab vastavalt eelotsuse küsimuste ulatusele igal juhul piirduma küsimusega käibemaksust, mida maksukohustuslik edasimüüja maksab kunstiteose ühendusesiseselt soetamiselt.

Vastus küsimusele

64. Nagu ilmneb eeltoodud kaalutlustest, puuduvad nii vajadus kui ka võimalus tõlgendada direktiivi 2006/112 sätteid viisil, mis võimaldaks vältida topeltmaksustamist niisuguses olukorras, nagu on arutlusel liikmesriigi kohtus toimuvas vaidluses. Neid õigusnorme peab asjakohasel viisil muutma liidu seadusandja.

65. Seetõttu teen ettepaneku vastata teisele eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikleid 312 ja 315 ja artikli 317 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et käibemaks, mille maksukohustuslik edasimüüja on tasunud sellise kunstiteose ühendusesiseselt soetamiselt, mille hilisemale tarnele kohaldab maksukohustuslik edasimüüja kasuminormi maksustamise korda kõnealuse direktiivi artikli 316 lõike 1 punkti b kohaselt, arvestatakse selle kunstiteose hilisema tarne maksustatava väärtuse hulka.

Esimene eelotsuse küsimus

66. Esimest eelotsuse küsimust esitades soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas olukorras, kus maksukohustuslik edasimüüja taotleb direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punkti b kohaselt kasuminormi maksustamise korra kohaldamist kunstiteostele, mille ta on omandanud ühendusesisese tarne raames, hoolimata sellest, et liikmesriigi õigus, mis on selle õigusnormiga vastuolus, ei võimalda selle kohaldamist, on liikmesriigi kohtutel õigus tõlgendada selliseid liikmesriigi õigusnorme nagu UStG § 25a lõike 3 kolmas lause kooskõlas direktiiviga nii, et käibemaksu, mille maksukohustuslik edasimüüja on tasunud kõnealuse kunstiteose ühendusesiseselt soetamiselt, ei arvestata kasuminormi maksustamise korras maksustatava väärtuse hulka.

[25] 29. november 2018.

[26] Nõukogu direktiivid: 4. detsembri 2018. aasta direktiiv (EL) 2018/1910 (ELT 2018, L 311, lk 3); 20. detsembri 2018. aasta direktiiv (EL) 2018/2057 (ELT 2018, L 329, lk 3); 18. veebruari 2019. aasta direktiiv (EL) 2019/475 (ELT 2019, L 83, lk 42); 21. novembri 2019. aasta direktiiv (EL) 2019/1995 (ELT 2019, L 310, lk 1); 16. detsembri 2019. aasta direktiiv (EL) 2019/2235 (ELT 2019, L 336, lk 10); 20. novembri 2020. aasta direktiiv (EL) 2020/1756 (ELT 2020, L 396, lk 1); 7. detsembri 2020. aasta direktiiv (EL) 2020/2020 (ELT 2020, L 419, lk 1); 13. juuli 2021. aasta direktiiv (EL) 2021/1159 (ELT 2021, L 250, lk 1); 5. aprilli 2022. aasta direktiiv (EL) 2022/542 (ELT 2022, L 107, lk 1) ja 3. juuni 2022. aasta direktiiv (EL) 2022/890 (ELT 2022, L 155, lk 1).

[27] Vaata 10. joonealune märkus käesoleva ettepaneku punktis 34.

67. On selge, et liikmesriigi õigusnorme tõlgendavad liikmesriigi ametiasutused ja see ei kuulu Euroopa Kohtu pädevusse. Nagu aga ilmneb vastusest, mille soovitan anda teisele eelotsuse küsimusele, ei saa direktiivi 2006/112 sätteid tõlgendada nii, et käibemaksu, mille maksukohustuslik edasimüüja on tasunud kunstiteose ühendusesiseselt soetamiselt, ei arvestataks kasuminormi maksustamise korras maksustatava väärtuse hulka. Seega puuduvad selles direktiivis õigusnormid, mille kohaselt saaks liikmesriigi õigust sellisel viisil tõlgendada. Nii on esimene eelotsuse küsimus minu hinnangul alusetu ja sellele ei ole vaja vastata. Seetõttu piirdun paari tähelepanekuga juhuks, kui Euroopa Kohus leiab, et esimesele eelotsuse küsimusele on siiski vaja vastata.

68. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab oma esimeses eelotsuse küsimuses väljendatud kahtlust Euroopa Kohtu väitega, mis sisaldub kohtuotsuse Mensing punktis 49, mille kohaselt võib põhikohtuasjas, milles see otsus tehti, maksukohustuslik edasimüüja viidata kasuminormi maksustamise korra kohaldamise võimalusele otse direktiivi 2006/112 alusel. Seoses Euroopa Kohtu selle väitega on eelotsusetaotluse esitanud kohtul käesolevas asjas tekkinud kahtlus, kas ta saab kohaldada oma liikmesriigi õiguse sätteid, mis reguleerivad maksukohustusliku edasimüüja tehtud tehingute maksustamise muid aspekte, või peab ta tuginema ainult kõnealuse direktiivi sätetele.

69. Minu hinnangul aga tuleks kohtuotsuse Mensing punkti 49 tõlgendada pisut teisiti. Selles punktis märkis Euroopa Kohus, et olukorras, kus maksukohustuslik edasimüüja kasutab direktiivist 2006/112 tulenevat õigust, eirates liikmesriigi õigusnorme, mis on selle direktiiviga vastuolus, tuleb seda teha kooskõlas kogu õigusnormiga, mille osaks see õigus on. Kõnealusel juhul tähendas see, et kasuminormi maksustamise korra kohaldamise õiguse kasutamisega kaasneb direktiivi 2006/112 artikli 322 punkti b kohaselt varasemas käibeetapis tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse puudumine. See ei tähenda minu hinnangul aga seda, et kõik konkreetset õigussuhet reguleerivad liikmesriigi õigusnormid on välistatud, kui need ei ole vastuolus liidu õigusega.

70. Kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Mensing, oli põhjuseks, miks liikmesriigi kohus eelotsuse küsimused esitas, UStG § 25a lõike 7 punkti 1 alapunkt a, mis välistab kasuminormi maksustamise korra kohaldamise kaupadele, mis on tarnitud maksukohustuslikule edasimüüjale käibemaksust vabastatud ühendusesisese tarne raames. Kohtuotsuse Mensing kontekstis peab liikmesriigi kohus tunnistama selle õigusnormi liidu õigusega vastuolus olevaks nende kunstiteoste korral, mille on maksukohustuslikule edasimüüjale tarninud loojad või loojate õigusjärglased, ja vältima selle õigusnormi kohaldamist kohtuasja lahendamisel[28]. Puudub aga põhjus, miks see kohus ja kassatsioonimenetluses käesolevas asjas eelotsusetaotluse esitanud kohus ei võiks kohaldada liikmesriigi muid õigusnorme, mis reguleerivad H. Mensingi õiguslikku olukorda, niivõrd kuivõrd nende kohaldamine on kooskõlas liidu õigusnormidega, sealhulgas direktiivi 2006/112 sätete tõlgendusega, mille Euroopa Kohus esitas kohtuotsuses Mensing.

71. See puudutab ka UStG § 25a lõiget 3. Teisest küljest ei tundu mulle, et sellest sättest võiks kooskõlas direktiiviga 2006/112 tuletada eelotsusetaotluse esitanud kohtu soovitud tulemuse. Selle sätte kolmanda lausega võetakse *in fine* üle direktiivi 2006/112 artikli 315 teine lõik, mille kohaselt ei arvata kasuminormi maksustamise korras maksustatava väärtuse hulka kasuminormiga seotud käibemaksu. Kauba maksukohustuslikule edasimüüjale tarnimiselt tasutud käibemaksu käsitleb aga § 25a lõike 3 viimane lause. See säte räägib aga selgelt „tarnija“ käibemaksust ehk käibemaksust, mille tasub kauba tarnija ja mis kantakse maksukohustuslikule

[28] Vt hiljutine 18. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus Thelen Technopark Berlin (C-261/20, EU:C:2022:33, punkt 30).

edasimüüjale üle kauba hinna sees. See on kooskõlas ostuhinna määratlusega direktiivi 2006/112 artikli 312 punkti 2 kohaselt. Arvestades kõnealuse direktiivi asjaomaste sätete selget sõnastust, on raske tõlgendada neid liikmesriigi õigusnorme teisiti.

72. Sellest hoolimata, isegi kui direktiivi sätetes on lünk nagu käesoleval juhul ja nende otsene sõnastus toob kaasa mõju, mis on osaliselt vastuolus kogu õigusnormi loogika ja eesmärkidega, ei saa liikmesriigi ametiasutused seda asjade seisu „parandada“, tõlgendades liikmesriigi õigusnorme viisil, mis on vastuolus direktiivi sisuga. Sellised liikmesriigi tasandi meetmed, mille tulemus sõltuks liikmesriigi õigusnormide konkreetsest sõnastusest ning nende tõlgendamisest liikmesriigi haldusasutuste ja kohtute poolt, kahjustaks kõigi direktiivide eesmärgi saavutamist, milleks on liikmesriikide seaduste ühtlustamine. Samas on võimalike ebakõlade kõrvaldamine liidu õigusnormidest eelkõige liidu seadusandja ülesanne ja lubatud tõlgenduse piires Euroopa Kohtu ülesanne.

73. Nagu ma aga juba märkisin selle osa sissejuhatuses, ei ole esimesele eelotsuse küsimusele vaja vastata, võttes arvesse vastust, mille soovitan anda teisele eelotsuse küsimusele.

Ettepanek

74. Kõikide eeltoodud kaalutluste põhjal teen ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

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

tuleb tõlgendada nii, et

käibemaks, mille maksukohustuslik edasimüüja tasub sellise kunstiteose ühendusesiseselt soetamiselt, mille hilisem tarne selle maksukohustusliku edasimüüja poolt on hõlmatud kasuminormi maksustamise korraga direktiivi artikli 316 lõike 1 punkti b kohaselt, arvatakse selle hilisema tarne maksustatava väärtuse hulka.