Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MICHAL BOBEK
esitatud 10. aprillil 2018[1]

Kohtuasi C-154/17

SIA „E LATS“
menetluses osaleb:
Valsts ieņēmumu dienests

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Augstākā tiesa (Läti kõrgeim kohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Mõiste „kasutatud kaup“ – Mõiste „väärismetallid või vääriskivid“

I. Sissejuhatus

1. SIA „E LATS“ on kaupleja ja käibemaksukohustuslane. Ta pakub üksikisikutele laene väärismetalle või vääriskive sisaldavate esemete tagatisel. SIA „E LATS“ müüb vabastamata pandid edasi teistele kauplejatele peamiselt selleks, et neist väärismetallid või vääriskivid eraldada. Need kauplejad on käibemaksukohustuslased.

2. SIA „E LATS“ kohaldas neile edasimüügitehingutele kasutatud kauba käibemaksu erikorda. Pädev maksuhaldur ei nõustunud aga sellega, et erikord on kohaldatav. Ta leidis, et kaup, mida SIA „E LATS“ edasi müüs, ei olnud kasutatud kaup kohaldatavate maksualaste õigusaktide tähenduses. Seega nõudis ta SIA-lt „E LATS“ täiendava käibemaksu tasumist.

3. Sellega seoses on Augstākā tiesa (Läti kõrgeim kohus) palunud, et Euroopa Kohus tõlgendaks direktiivi 2006/112/EÜ (edaspidi „käibemaksudirektiiv“)[2] sätet, millega reguleeritakse kasutatud kaubale kohaldatavat käibemaksu. Eelkõige huvitab eelotsusetaotluse esitanud kohut mõiste „kasutatud kaup“ määratluses sisalduva „väärismetallide ja vääriskivide“ erandi kohaldamisala. Samuti soovib ta teada, kas selle erandi kohaldamisala mõjutavad edasimüügitehingu teatud eripärad.

II. Õiguslik raamistik

A. Käibemaksudirektiiv

4. Käibemaksudirektiivi põhjenduses 51 on öeldud, et „topeltmaksustamise ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamise vältimiseks tuleb vastu võtta kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete suhtes kohaldatav ühenduse maksustamise kord.“

1 Algkeel: inglise.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

5. Käibemaksudirektiivi XII jaotise 4. peatükis sisalduvad normid kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatava erikorra kohta. Konkreetsemalt näeb direktiivi artikkel 311 ette:

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

1) „kasutatud kaubad“ – materiaalne vallasasi, mis kõlbab edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna, välja arvatud kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed ning liikmesriikide määratletud väärismetallid ja -kivid;

[…]“.

B. Läti õigus

6. Käibemaksuseaduse (Pievienotās vērtības nodokļa likums, edaspidi „käibemaksuseadus“) artiklis 138 on sätestatud, et käibemaksu erikorda kohaldatakse tehingutele kasutatud kaupade, kunstiteoste ja kollektsiooni- või antiikesemetega. Eelotsusetaotluse kohaselt võetakse selle sättega muu hulgas üle käibemaksudirektiivi artikkel 311.

7. Eelotsusetaotluse kohaselt on ka teisi asjasse puutuvaid liikmesriigi õigusnorme, mis on ette nähtud ministrite nõukogu 3. jaanuari 2013. aasta määruse nr 17 käibemaksuseaduse rakenduskorra ja käibemaksu maksmise ja haldamise eri nõuete kohta (Ministru kabineta 2013. gada 3. janvāra noteikumi Nr. 17 „Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai“, edaspidi „määrus nr 17“) artiklites 183 ja 184. Määruse nr 17 artiklis 183 on kasutatud kaubad määratletud kui kasutatud ja samal kujul ilma ümberkujundamata või parandamata uuesti kasutamiseks sobilikud materiaalsed esemed, mis ei ole kunstiteosed, kollektsiooni- või antiikesemed. Sama määruse artikliga 184 jäetakse kasutatud kauba mõiste kohaldamisalast välja väärismetallid ja -kivid, rõhutades samal ajal, et väärismetalle või -kive sisaldavad kaubad kuuluvad kasutatud kauba mõiste kohaldamisalasse, kui nad on müügi jaoks tarninud või üle andnud müüja, keda on nimetatud käibemaksuseaduse artiklis 138. Lisaks sellele on artikli 184 teises lauses sätestatud, et koondnomenklatuuri peatükkidele 71, 82, 83, 90 või 96 vastavaid kaupu tuleb mõista väärismetallikaupade ja vääriskividena.

III. Asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8. SIA „E LATS“ (edaspidi „kassaator“) on kaupleja ja käibemaksukohustuslane. Ta pakub laene üksikisikutele, kes ei ole eelotsusetaotluse kohaselt käibemaksukohustuslased. Laenuandmisel võtab ta pandiks väärismetalle või -kive sisaldavaid esemeid, näiteks kaelakeesid, ripatseid, sõrmuseid, abielusõrmuseid, lusikaid ja hambamaterjale.

9. Kassaator müüs vabastamata pante edasi teistele kauplejatele, kes on käibemaksukohustuslased. Kaup klassifitseeriti konkreetse metalli ja proovi järgi. Neid müüdi edasi kaalukaubana, et neid väärismetalle või -kive oleks võimalik eraldada (edaspidi „asjasse puutuvad tehingud“).

10. Kassaator kohaldas asjasse puutuvatele tehingutele käibemaksuseaduse artiklis 138 sätestatud kasutatud kaupade jaoks ette nähtud käibemaksu erikorda.

11. Valsts ieņēmumu dienests (Läti maksuamet, edaspidi „maksuamet“) leidis, et kassaatori poolt edasi müüdud kauba puhul oli tegemist jääkide, mitte kasutatud kaubaga, mistõttu ei olnud käibemaksu erikord kohaldatav. Seega tegi ta otsuse, millega nõudis kassaatorilt täiendava käibemaksu tasumist.

12. Kassaator esitas nimetatud otsuse peale tühistamiskaebuse. Administratīvā apgabaltiesa (piirkondlik halduskohus, Läti) jättis kaebuse rahuldamata ja leidis, et kassaator oli käibemaksuseaduse artikli 138 kõnealustele tehingutele kohaldanud ebaõigesti. Ta leidis, et kassaator oli kulda, hõbedat ja muid väärismetallikaupu edasi müünud jääkidena, mitte kasutatud kaubana.

13. See kohtuasi on nüüd Augstākā tiesa (Läti kõrgeim kohus) ehk eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses. Viimati nimetatu märgib, et tuleks mõista, et käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punktis 1 ette nähtud erikord ei ole kohaldatav väärismetallikaupadele ja vääriskividele, mida kasutatud kaubana müümise asemel müüakse ainult nendes sisalduvate väärismetallide või -kivide neist eraldamiseks. Kohus asub seisukohale, et sellised kaubad ei ole „kasutatud kaubad“, vaid „väärismetallid või -kivid“. Sellega seoses leiab ta, et käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkt 1 ei anna liikmesriikidele mingit kaalutlusõigust.

14. Neil asjaoludel otsustas Augstākā tiesa (Läti kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 311 lõike 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et kaupleja ostetud kasutatud kaupu, mis sisaldavad väärismetalle või vääriskive (nagu käesolevas asjas) ja mis müüakse edasi peamiselt nendes sisalduvate väärismetallide või vääriskivide eraldamiseks, võib käsitada kasutatud kaubana?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas erikorra kohaldamise piiramiseks on asjasse puutuv see, et kaupleja on teadlik hilisema ostja kavatsusest kasutatud kaupades sisalduvad väärismetallid või vääriskivid neist eraldada, või on olulised tehingu objektiivsed tunnused (toodete kogus, tehingupartneri õiguslik staatus jne)?“

15. Kirjalikud seisukohad on esitanud Läti valitsus ja Euroopa Komisjon. Läti valitsus, komisjon ja kassaator esitasid oma seisukohad 25. jaanuari 2018. aasta kohtuistungil ka suuliselt.

IV. Hinnang

16. Käesolev ettepanek on üles ehitatud järgmiselt. Esmalt kirjeldan käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 mõiste „kasutatud kaup“ kohaldamisala ja loogikat (A). Teiseks käsitlen viimati nimetatud sättes väärismetallide ja vääriskivide jaoks kehtestatud erandit eesmärgiga tabada selle erandi eesmärki ja loogikat (B). Nendest kahest üldisest punktist lähtudes annan seejärel mõningaid juhiseid, mis on seotud asjasse puutuvate asjaoludega, mida tuleb arvesse võtta, et hinnata, kas asjasse puutuvat kaupa saab liigitada kasutatud kaubaks (C).

A. Mõiste „kasutatud kaup“

17. Käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punktis 1 on kasutatud kaup määratletud kui „materiaalne vallasasi, mis kõlbab edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna, välja arvatud kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed ning liikmesriikide määratletud väärismetallid ja -kivid“.

18. Seega selleks, et kõnealused kaubad kuuluksid käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punktis 1 ette nähtud määratluse kohaldamisalasse, peab nende kaupade puhul olema täidetud kaks jaatavat tingimust: nad peavad olema i) „materiaalsed vallasasjad“, mis ii) „kõlbavad edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna“, ega tohi olla täidetud eitav tingimus, st tegemist ei tohi olla „[…] kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete ning liikmesriikide määratletud väärismetallide ja -kividega“.

19. Puudub kahtlus, et asjasse puutuva kauba puhul on tegemist „materiaalsete vallasasjadega“. Seega on esimene tingimus selgelt täidetud. Käesoleva kohtuasja vaidlusküsimus puudutab teise (jaatava) tingimuse koostoimet ja täpset suhet kolmanda (eitava) tingimusega.

20. Selleks, et seda suhet hinnata, analüüsin esmalt kasutatud kauba käibemaksu erikorra eesmärke (1) ja pärast seda selle määratluse esimest vaieldavat osist, nimelt „kõlblikkust edasiseks kasutamiseks“ (2).

1. Kasutatud kaubale kohaldatava käibemaksu erikorra eesmärgid

21. Kasutatud kaubale kohaldatakse kasuminormi korda, mis erineb üldisest käibemaksukorrast: tasumisele kuuluvat käibemaksu ei arvutata mitte müügihinna alusel, vaid lähtudes ostu- ja müügihinna erinevusest.[3]

22. See kasuminormi kord on üldise käibemaksukorra erand. Selle korra kohaldamisalasse kuuluvate kaupade ulatust tuleb seega tõlgendada kitsalt[4] ja see tohi minna kaugemale, kui selle eesmärgi saavutamiseks vaja.[5]

23. Küll aga on väärismetallid ja vääriskivid kasutatud kauba mõiste (ja samamoodi ka kasuminormi erikorra) kohaldamisalast välja jäetud. Seega on selle mõiste puhul tegemist *erandi erandiga*, mis tähendab seda, et kaup, mis kuulub väärismetallide ja vääriskivide erandi kohaldamisalasse, naaseb üldise käibemaksukorra kohaldamisalasse.[6]

24. Käibemaksudirektiivi põhjendusest 51 tuleneb, et kasutatud kauba käibemaksu erikord kehtestati selleks, et vältida topeltmaksustamist ja konkurentsi moonutamist.[7] Kuivõrd „ühise käibemaksusüsteemi eesmärk on üldiselt maksustada majanduslikku lisaväärtust tootmis- ja turustamisprotsessi erinevatel astmetel“[8], tekitab kasutatud kauba käibemaksuga maksustamine käibemaksukoormuse kahekordse kandmise spetsiifilise probleemi.

25. Selline olukord tekib, kui maksukohustuslasest kaupleja omandab kaupa mittemaksukohustuslasest isikult ja maksab ostuhinnas sisalduva käibemaksu, samas kui see kaupleja ei saa seda käibemaksu pärast maha arvata. Teisisõnu, kui mittemaksukohustuslane ostab kaupa, peab ta maksma kohaldatava käibemaksu ostuhinna osana. Kui see isik müüb sama kauba käibemaksukohustuslasest kauplejale, ei ole viimasel põhimõtteliselt võimalik seda algul makstud ja ostuhinnas sisaldunud käibemaksu maha arvata. Sel kombel peab maksukohustuslasest kaupleja maksma käibemaksu veel kord ja tekib topeltmaksustamine. See on täpselt see olukord, mida kasutatud kauba käibemaksustamise erikord püüab vältida, nähes ette, et maksukohustuslasest kaupleja poolt tasumisele kuuluv käibemaks määratakse kindlaks ostu- ja müügihinna vahe alusel.[9]

3 Vt käibemaksudirektiivi 4. peatüki 2. jao 1. alajagu (edaspidi „kasuminormi maksustamise kord“). Artikli 313 lõige 1 näeb ette, et „maksukohustuslike edasimüüjate teostatavate kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnete suhtes kohaldavad liikmesriigid erikorda maksukohustuslike edasimüüjate saadud kasuminormi maksustamiseks käesoleva alajao sätete kohaselt.“ Artikli 315 kohaselt „[on] artiklis 314 nimetatud kaubatarnete [sh kasutatud kauba tarnete] maksustatav väärtus […] maksukohustusliku edasimüüja kasuminormi ja kasuminormiga seotud käibemaksu summa vahe. Maksukohustusliku edasimüüja kasuminorm võrdub kaupade eest maksukohustusliku edasimüüja võetava müügihinna ja ostuhinna vahega.“

4 Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 314 tõlgendamist, vaata 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

5 8. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 Vt teistsuguses kontekstis 15. jaanuari 2002. aasta kohtuotsus Libéros *vs*. komisjon (C-171/00 P, EU:C:2002:17, punkt 27). Vt ka kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas Zoological Society (C-267/00, EU:C:2001:698, punkt 19).

7 Seda kahekordset eesmärki on Euroopa Kohus meelde tuletanud oma 3. märtsi 2011. aasta kohtuotsuses Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punktid 47 ja 48).

8 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punkt 27).

9 Vt selle kohta nt 8. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punktid 38–41).

26. Sellega seoses selgitas Euroopa Kohus, et „maksukohustusliku edasimüüja poolt kasutatud kaupade tarne koguhinna maksustamine, samal ajal kui hind, mille eest ta selle kauba omandas, sisaldab käibemaksu, mille tasus isik, kes kuulub ühte nimetatud direktiivi artikli 314 punktides a–d märgitud kategooriasse ja mida see isik ega maksukohustuslik edasimüüja ei saa maha arvata, tooks kaasa sellise topeltmaksustamise“. [10]

27. Sellist maksude kuhjumist kasutatud kauba puhul märgati juba üsna varakult. [11] Komisjon märkis sellega seoses, et erinormide puudumine kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete ning kasutatud kauba suhtes tekitab olukorra, milles „valmistoode, mis tuuakse uuesti majandusringlusesse, kuuluks taas täiel määral käibemaksustamisele ja toodet müüa sooviv maksukohustuslane ei saaks eseme ostuhinnas sisalduvat maksu maha arvata. Selle tulemusel tekkiv maksukoormuse erinevus toob endaga kaasa kiusatuse tavalistest kaubanduskanalitest mööda hiilida.“ [12]

2. Edasiseks kasutamiseks kõlblikkus

28. Käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 teist tingimust, mis puudutab „edasiseks kasutamiseks kõlblikkust“, on Euroopa Kohus tõlgendanud kohtuasjas Sjelle Autogenbrug. See kohtuasi puudutas kasutuselt kõrvaldatud sõidukeid, mida oli ostetud eesmärgiga müüa neid edasi varuosadeks. Euroopa Kohus selgitas, et „edasiseks kasutamiseks kõlblikkust“ tuleb hinnata, lähtudes sellest, kas kõnealusel esemel on „*säilinud need kasutamisvõimalused*“, mis tal olid uuena. [13] Euroopa Kohus leidis, et mõiste „kasutatud kaubad“ ei välista „teisest asjast pärinevat ja selle koostisosaks olnud materiaalset vallasasja, mis kõlbab edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna. Asjaolu, et kasutatud kaup, mis on olnud teise asja osa, eraldatakse viimasest, ei mõjuta eemaldatud asja kvalifitseerimist „kasutatud kaubaks“, kui seda saab uuesti kasutada „samal kujul või parandatuna““ [14].

29. Seega on „edasiseks kasutamiseks kõlblikkuse“ määratluse põhielement *samasuguse kasutamisvõimaluse säilimine*. Selles, kas käesoleva kohtuasja kontekstis on see tingimus faktiliselt täidetud, on pooled aga eri meelt.

30. Kohtuistungil väitis kassaator sisuliselt seda, et „edasiseks kasutamiseks kõlblikkuse“ tingimus on täidetud, kui kõnealust kaupa, näiteks sõrmuseid, saab endiselt kasutada sõrmustena, sõltumata sellest, et neid müüakse kaalukaubana (mis ei ole kassaatori sõnul juveeliäris ebatavaline nähtus). Isegi graveeringuga (näiteks sõnaga „igavesti“) kihlasõrmust saab pidada edasiseks kasutamiseks kõlblikuks, kuivõrd tegemist on endiselt sõrmusega ja seda saab endiselt kanda.

31. Kassaatori seisukohta edasiseks kasutamiseks kõlblikkuse kohta Läti valitsus ei jaganud. Valitsus nõustub sellega, et lähtudes liikmesriigi õigusnormidest, nimelt määruse nr 17 [15] artiklist 184, on väärismetalle või vääriskive sisaldavate toodete puhul tegemist kasutatud kaubaga. Samal ajal saab selle valitsuse hinnangul selliseid artikleid klassifitseerida kasutatud kaubaks üksnes siis, kui nad on endiselt sobilikud *samal viisil* kasutamiseks, ja juhul, kui neid hinnatakse nende *eraldiseisva* väärtuse alusel. Kauba puhul, mida müüakse kaalu järgi ja jääkidena, et sellest vääriselemendid eraldada, ei ole see tingimus Läti valitsuse hinnangul täidetud.

10 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt selle kohta ka 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punkt 25).

11 Vt 5. detsembri 1989. aasta kohtuotsus ORO Amsterdam Beheer ja Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, punkt 16). Vt analoogia alusel 27. juuni 1989. aasta kohtuotsus Kühne *vs.* Finanzamt München III (C-50/88, EU:C:1989:262, punktid 9–10). Vt ka majandus- ja sotsiaalkomitee 21. juuni 1989. aasta arvamus nõukogu direktiivi kohta, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ artikleid 32 ja 28 – Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord, punkt 1.2 (EÜT 1989, C 201, lk 6).

12 Vt ettepanek nõukogu seitsmenda direktiivi kohta kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete suhtes kohaldatav ühine käibemaksusüsteem (EÜT 1978, C 26, lk 2).

13 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus (C-471/15, EU:C:2017:20, punktid 32–33). Kohtujuristi kursiiv.

14 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punkt 31).

15 Käesoleva ettepaneku punkt 7.

32. Kohtuistungil selgitas kassaator üksikasjalikult, et üksnes 5% edasi müüdud vabastamata pantidest, mida maksuhaldurid põhikohtuasjas hindasid, olid edasiseks kasutamiseks kõlbmatud või oleks nende parandamine olnud liiga kulukas. Ka väitis kassaator, et teisi kaupu hinnati ja müüdi eraldiseisvana kas jae või hulgi, mille puhul nende hind määrati kaalu alusel. Need kaubad olid kassaatori hinnangul sobilikud edasiseks kasutamiseks ilma parandamata. Kassaator väitis kohtuistungil, et selle 5% lunastamata pantide eespool kirjeldatud omadused mõjutasid maksuhalduri tehtud järeldusi kõigi hinnatud kaupade suhtes. Selle tulemusel kohaldati selle 5% kaupade jaoks ette nähtud käibemaksukohtlemist kõigile hinnatud kaupadele.

33. Komisjon leiab, et asjasse puutuvad kaubad ei olnud kõlblikud edasiseks kasutamiseks kas nende olemuse (hambamaterjal) või seisukorra tõttu (kahjustatud või konkreetsele isikule kohandatud kaubad). Komisjoni hinnangul annavad edasiseks kasutamiseks sobimatusest tunnistust ka asjasse puutuva tehingu toimumise asjaolud.

34. Täpne arusaam asjasse puutuvatest faktilistest asjaoludest on kindlasti selles kohtuasjas otsuse langetamiseks olulise tähtsusega ja seda ka Euroopa Kohtus. Sellegipoolest tuvastavad faktilisi asjaolusid üksnes liikmesriigi kohtud. Euroopa Kohus on seotud faktidega, mille on kindlaks teinud ja kirjeldanud eelotsusetaotluse esitanud kohus. Soovin seda rõhutada, arvestades eelkõige kassaatori poolt esitatud arvukaid faktilisi väiteid, mille eesmärk on sisuliselt veenda Euroopa Kohut, et liikmesriigi ametiasutused ja seega ka liikmesriigi kohtud on jätnud asjasse puutuvad asjaolud tähelepanuta ja/või neid ebaõigesti hinnanud.

35. Seega on liidu õiguse alusel antava hinnangu lähtekoht kaupade kirjeldus, nii nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus selle oma eelotsusetaotluses on esitanud ja nõnda nagu see peegeldub esimeses eelotsuse küsimuses. Seega pean enesestmõistetavaks esimeses küsimuses sõnastatut, mille kohaselt müüs kassaator väärismetallist või vääriskividega esemeid edasi selleks, et neist vääriselemendid *eraldada*, seega selleks, kasutada neid uuesti kui *toorainet*.

36. Kui see on tõepoolest nii – ning seda saab kindlaks teha ja hinnata üksnes liikmesriigi kohus – pakun välja, et sellises olukorras on käesoleva ettepaneku järgmistes lõikudes üksikasjalikult välja toodud põhjustel väärismetallide ja vääriskivide erand tõepoolest kohaldatav. Selline liikmesriigi kohtu poolt kirjeldatud kaup ei ole kasutatud kaup ja see liigub tagasi üldise käibemaksukorra kohaldamisalasse.

37. Sellegipoolest on konkreetse tehingu põhiliselt faktilise hindamise kõrval keerukam küsimus, mille olen juba sõnastanud ja mis kannustab minu hinnangul liikmesriigi kohtu esitatud esimest eelotsuse küsimust: nimelt *edasiseks kasutamiseks kõlblikkuse* ning *väärismetallide ja vääriskivide* erandi omavaheline suhe. Nõustun, et seda suhet on keeruline kirjeldada, sest käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 teine tingimus on määratletud asjasse puutuva eseme kasutuse (*funktsionaalsuse*) järgi, samal ajal kui kolmas tingimus – väärismetallide ja vääriskivide erand – on määratletud asjasse puutuva *materjali* alusel. Kui sellele keerukusele lisada asjaolu, et teine tingimus tugineb liidu õigusele, samas kui kolmanda tingimuse määratlemine on jäetud sõnaselgelt liikmesriikidele, on päris selge, et tõenäoliselt on need kaks määratlust vastuolus või osaliselt kattuvad.

38. Kohtuistungil esitatud seisukohad tõid selle suhte osas valitseva ebakindluse esile: kas asjaolu, et kasutatud sõrmus on tehtud kullast, jätab selle sõrmuse automaatselt kasutatud kauba mõiste (ja kasuminormi korra) kohaldamisalast välja, sest lisaks sellele, et seda on kasutatud ja see on kõlblik edasiseks kasutamiseks, on see tehtud väärismetallist? Või on kasutatuse ja edasiseks kasutamiseks kõlblikkuse tingimus olulisem kui väärismetalli- või vääriskivitunnus, mis tähendaks seda, et iga edasiseks kasutamiseks kõlblikku väärismetallist või vääriskividest valmistatud kasutatud eset tuleb alati pidada kasutatud kaubaks ning kohaldada sellele seega ka kasuminormi korda?

39. Selleks et määratleda nende kahe mõiste täpne omavaheline suhe, tuleb esmalt kirjeldada väärismetallide ja vääriskivide erandi õigusloome ajalugu, loogikat ja konkreetset eesmärki.

B. Väärismetallide ja vääriskivide erand

40. Kui käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 esimest korda lugeda, tundub selge, et „väärismetallid ja -kivid“ on sarnaselt „kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemetega“ kasutatud kauba mõistest lihtsalt välja jäetud.

41. Sellist ilmset sarnasust peab aga analüüsima selle kontekstis. „Kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed“ on kasutatud kauba mõistest välja jäetud, kuid neile kohaldatakse sellegipoolest kasuminormi korda. Seega määratletakse nad lihtsalt käibemaksudirektiivi eraldiseisvates sätetes.[16] Seevastu väärismetallid ja vääriskivid on kasutatud kauba mõiste ja samamoodi ka kasuminormi korra kohaldamisalast välja jäetud. Lisaks sellele on „väärismetallide ja vääriskivide“ määratlemine jäetud sõnaselgelt liikmesriikide hooleks.

42. Kuivõrd käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 (ja selle erinevate keeleversioonide) analüüsimine ei heida edasiseks kasutamiseks kõlblikkuse ja väärismetallide ja vääriskivide erandi omavahelisele suhtele täiendavat valgust, pöördun selle erandi õigusloome ajaloo poole (1) ja analüüsin pärast seda selle eesmärki ja otstarvet (2).

1. Õigusloome ajalugu

43. Esimeses ettepanekus[17], milles käsitleti väärismetalle ja vääriskive kasuminormi korra kontekstis, oli „kasutatud kaup“ määratletud kui „kasutatud vallasasi, mis kõlbab uuesti kasutamiseks samal kujul või parandatuna, välja arvatud [kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed]“.[18] Huvitaval kombel oli selle ettepaneku artikli 3 lõikes 4 öeldud, et kasutatud kaupade korda „ei kohaldata *kullast või teistest väärismetallidest või vääriskividega kasutatud kauba* tarnetele“.[19] Samal ajal hõlmas ettepanekus välja pakutud „kunstiteoste“, „kollektsioonniesemete“ ja „antiikesemete“ määratlus kullast või muudest väärismetallidest valmistatud või vääriskividega esemeid, kui nende väärismaterjalide väärtus ei ületa 50% müügihinnast.[20] See ettepanek võeti aga 1987. aasta novembris kokkuleppe puudumise tõttu tagasi.

44. Ühes teises ettepanekus[21], mille tulemusel võeti vastu direktiiv 94/5/EÜ[22], tegi komisjon ettepaneku, et kullast või mõnest muust väärismetallist valmistatud või vääriskividega esemetele, mille materjali väärtus ei ületa 50% nende müügihinnast, saaks ikkagi kohaldada erikorda, mis on muu hulgas kohaldatav kasutatud kaubale.[23]

16 Vt käibemaksudirektiivi IX lisa A, B ja C osa.

17 11. jaanuari 1978. aasta ettepanek nõukogu seitsmenda direktiivi kohta kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete suhtes kohaldatav ühine käibemaksusüsteem (EÜT 1978, C 26, lk 2). Hiljem seda ettepanekut muudeti, kuid need muudatused ei ole käesolevas kontekstis olulised (EÜT 1979, C 136, lk 8).

18 Vt eespool 17. joonealuses märkuses viidatud ettepaneku artikkel 3 (EÜT 1978, C 26, lk 2).

19 Kohtujuristi kursiiv.

20 Vt eespool 17. joonealuses märkuses viidatud ettepaneku artikli 2 lõige 4.

21 Ettepanek nõukogu direktiivi kohta, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ artikleid 32 ja 28 – Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord, KOM(88) 846 lõplik (EÜT 1989, C 76, lk 10).

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

23 Vt ettepanek nõukogu direktiivi kohta, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ artikleid 32 ja 28 – Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord, artikkel 1, KOM(88) 846 lõplik (EÜT 1989, C 76, lk 10).

45. Majandus- ja sotsiaalkomitee toetas erikorra kehtestamist ja kiitis heaks väärismetallide ja vääriskivide väljajätmise. Ta ei nõustunud aga sellega, et kõnealuse erikorra kohaldamine peaks sõltuma kaupades sisalduvate materjalide väärtusest. Ta märkis, et „[…] ettepanek hõlmata vääriskive ja -metalle sisaldavaid esemeid üksnes juhul, kui neis sisalduva materjali väärtus on vähem kui 50% müügihinnast, näib mõnevõrra meelevaldne. Objektiivse hindamise keerukus võib tekitada mitmesuguseid vaidlusi ja pettusi. Võib-olla oleks kasulikum jätta välja esemed, mis sobivad ümbertöötlemiseks“. [24]

46. Direktiivi 94/5 vastu võetud versiooni lisati uus artikkel 26a,[25] milles on ette nähtud lihtsalt väärismetallide ja vääriskivide väljajätmine, ilma et oleks viidatud nende elementide väärtuse osakaalule kogu eseme väärtusest.

47. Eeltoodust tulenevalt oli nii idee jätta väärismetallist *valmistatud* või vääriskive *sisaldavad* kaubad korra kohaldamisalast välja kui ka 50% künnise kontseptsioon õigusloomeprotsessis vajalikud selleks, et piiritleda erikorda, mis on muu hulgas kohaldatav kasutatud kaupadele.

48. Aga sellest hoolimata, et õigusloome ajalugu heidab valgust kõigile tee peal kogetud praktilistele probleemidele, ei selgu sellest täpsed põhjused, mis viisid väärismetallide ja vääriskivide kasuminormi korrast väljajätmiseni. Nende põhjuste mõistmiseks tuleb pöörduda väärismetallist või vääriskividest valmistatud kaupadele omase (majandus)loogika poole.

2. Majandusloogika ja otstarve

49. Väärismetallist valmistatud või vääriskividega esemete olemus on eriline.[26] Nende otstarve (ja väärtus) on kahesugune. Olenevalt iga konkreetse eseme kvaliteedist ja seisukorrast kujutavad nad endast mitte üksnes eriliselt valmistatud või toodetud eset, millel on kindel kasutamisvõimalus (funktsionaalne väärtus), vaid neis on tallel ka see olemuslik väärtus, mida ühiskond omistab neis sisalduvatele väärismetallidele või vääriskividele („materjalist tulenev“ olemuslik väärtus).

50. Praktiline probleem, milles käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 keerukas õigusloome ajalugu avaldub, on see, et vaadates väärismetallidest või vääriskividest valmistatud või neid sisaldavate esemete suurt hulka, on keeruline välja mõelda abstraktset kriteeriumi, millest lähtudes anda üldine hinnang kummagi väärtuseliigi suhtelisele olulisusele.

51. Kui vaadata skaala üht otsa, siis on kullatükki kindlasti võimalik kasutada paberivajutina. Samuti on seda võimalik müüa ja uuesti paberivajutina kasutada. Sellegipoolest on äärmiselt vähetõenäoline, et sellise paberivajuti hind määratakse lähtudes tema vaieldamatust tõhususest paberivirna paigal hoidmisel ka siis, kui puhub tugev tuuleiil. Pigem on tõenäoline, et selle hind määratakse kulla kehtiva turuhinna alusel. Sellise stsenaariumi korral on eseme hinnaks selle tooraine hind.

52. Teisalt on võimalik ette kujutada keerukat ja kallist meditsiiniseadet, mis on muu hulgas valmistatud mitmest väärismetallist või isegi vääriskivi(de)st. Selles seadmes kasutatud väärismetallide või vääriskivide väärtus võib iseenesest olla märkimisväärne, kuid tõenäoliselt oleks selle seadme funktsionaalne väärtus – kui see on edasi müües täiesti töökorras – oluliselt suurem kui selle valmistamisel kasutatud väärismaterjalide väärtus.

24 21. juuni 1989. aasta arvamus nõukogu direktiivi kohta, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ artikleid 32 ja 28 – Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord, punkt 3.1, (EÜT 1989, C 201, lk 6).

25 „A. […]: (d) kasutatud kaubad – immateriaalne vallasvara, mis kõlbab edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna, välja arvatud kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed ning liikmesriikide määratletud väärismetallid ja -kivid“.

26 Vt analoogia alusel 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, punkt 41).

53. Kui aga intrigeerivad näited kõrvale jätta, on üsna selge, et käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 kohaldamisel on tõenäoliselt asjakohane esimene stsenaarium. On terve hulk väärismetallist valmistatud või seda sisaldavaid esemeid, mille väärtus teatud funktsiooni kandvate esemetena ei ole kaugeltki ilmselge. Sellegipoolest kaubeldakse nende esemetega nende väärismaterjali sisalduse tõttu. Käesolevas kohtuasjas kehtib see eelkõige hambamaterjali, katkiste söögiriistade tükkide ja katkiste ehete kohta.

54. Seega on selge, et väärismetallist või vääriskividest valmistatud esemetel on nn talletatud väärtus, mis ei sõltu sellest, kas konkreetse eseme esialgne funktsionaalsus on säilinud või mitte. Just see on põhjus, miks asjasse puutuvaid metalle ja kive üldse *väärismetallideks* või -kivideks kutsutakse, miks nende omandiõiguse üle on peetud sõdu ja miks tundmatu kuninganna müntidest, sõrmustest ja juveelidest koosneva peidetud aarde õnnelikust leidjast saab rikas naine[27], kuigi igapäevaseks kandmiseks võib ta sellegipoolest eelistada tänapäevaseid kergemaid juveele.

55. Lähtudes sellest majandusloogikast, tuleb seega välja, et väärismetallide ja vääriskivide erand on suunatud olukordadele, mille puhul kasutatud kaubal ei ole enam tema esialgset funktsionaalsust või ei ole sel asjasse puutuva tehingu kontekstis tähtsust. Neid kaupu ei müüda edasi nende kasutamisvõimaluse pärast, vaid selle tooraine olemusliku väärtuse pärast, millest nad koosnevad. Järelikult ei osale sellised kaubad enam ka kasutatud kaubale eriomases majandustsüklis. Selle asemel sisenevad nad uude, „tooraine“ majandustsüklisse, olles sisuliselt toormeks väärismetallist või vääriskividest valmistatud uute esemete tootmisel.

56. Viimaks, laiema ja süsteemsema analoogia alusel tuleb rõhutada, et sarnastest kaalutlustest lähtudes otsustas ELi seadusandja investeeringukulla käibemaksust üldse vabastada.[28] Asjasse puutuvas ettepanekus, millega kehtestati kulda käsitlev erikord, tõi komisjon esile maksu jääksumma ja topeltmaksustamise probleemi, mis „põhjendab kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsioониesemete jaoks väljapakutud erikorda. Seevastu kuld kui investeeringuobjekt võib olla piiramatu arvu tehingute esemeks. […] Iga süsteem, millega maksustatakse kasumimäära, vähendab, kuid ei kõrvalda täielikult jääkmaksu mõju: see suureneb seda enam, mida pikem on majandustsükkel, sest jääkmaks sisaldub hinnas ja järgmine ostja ei saa seda maha arvata. Kulla eriliselt kõrge väärtus ja järjestikuste tehingute suur arv, mida sellega võidakse teha, võimendaks seda ilmingut.“[29]

57. Investeeringukullale kohaldatav erand on tingitud asjaolust, et seda peetakse „oma laadilt analoogseks teiste finantsinvesteeringutega, mis on käibemaksust vabastatud“.[30] Need erandi põhjendused aga kaovad, kui investeeringukuld muudetakse näiteks väärиseheteks. Tegemist on endiselt sama materjaliga, kuid selle rolli majandustsüklis nähakse teistmoodi.[31]

3. Liikmesriikide kaalutlusõigus ja selle piirid

58. Viimaks on käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punktis 1 öeldud: väärismetallid ja vääriskivid *vastavalt liikmesriikide määratlusele*.

27 See oleneb mõistagi riigi asjasse puutuvatest õigusaktidest.

28 Vt käibemaksudirektiivi artikkel 346. „Investeeringukuld“ on määratletud käibemaksudirektiivi artiklis 344.

29 Ettepanek nõukogu direktiivi kohta, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ – investeeringukulda käsitlev erikord (KOM(92) 441 lõplik, lk 6–7). Selle ettepaneku tulemusel võeti vastu nõukogu 12. oktoobri 1998. aasta direktiiv 98/80/EÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ – investeeringukulda käsitlev erikord (EÜT 1998, L 281, lk 31; ELT eriväljaanne 09/01, lk 315).

30 Käibemaksudirektiivi põhjendus 53.

31 Nagu on tunnistatud käibemaksudirektiivi põhjenduses 27. Vt ka käibemaksudirektiivi artikkel 82. Vt lisaks ettepanek nõukogu direktiivi kohta, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ teatavate meetmete suhtes, et lihtsustada käibemaksuga maksustamise menetlust ning aidata kaasa maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemisele, ning tunnistatakse kehtetuks teatavad otsused, millega lubatakse erandeid, põhjendus 4 (KOM(2005) 89 lõplik).

59. Liikmesriikide selline märkimisväärne tegevusvabadus väärismetallide ja vääriskivide erandi kohaldamistingimuste kehtestamisel ei ole aga piiramatu. Selle asemel, et esitada selle osa järeldus, saab mainida kaht liiki piire: üldisi ja konkreetseid.

60. Mis puudutab käibemaksudirektiivi eranditele kohaldatavaid *üldisi* piire, on Euroopa Kohus tunnistanud, et erandi kohaldamisel peavad liikmesriigid eelkõige austama võrdse kohtlemise ja maksustamise neutraalsuse põhimõtteid[32], arvestades käibemaksudirektiiviga taotletavat eesmärki[33].

61. *Konkreetne* piir tuleneb tõlgendatava sätte, praegusel juhul käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 konkreetsest eesmärgist. Taas on selge, et see säte annab liikmesriikidele märkimisväärse ruumi mõiste „väärismetallid ja vääriskivid“ sisustamisel, eelkõige seoses väärismetallide ja vääriskivide liikidega, aga ka asjasse puutuvate kaupade olemusega. Selle kaalutlusõiguse teostamine ei saa aga võtta mõistelt „kasutatud kaup“ selle tegelikku sisu, defineerides ülemäära kitsalt selle, mida saab käsitada väärismetallide või vääriskividena. Selle tulemusel jääksid igasugused väärismetalle või vääriskive sisaldavad kaubad alatiseks kasutatud kauba korra kohaldamisalasse, olenemata nende jätkuvast kasutamisest ja funktsionaalsusest.

62. Teisisõnu tuleb austada väärismetallide ja vääriskivide erandi põhilist majandusloogikat. Selleks et ese jääks kasutatud kaubale kohaldatava kasuminormi korra kohaldamisalasse, peab kõnealusel esemel lisaks väärismaterjali sisaldusele olema säilinud ka mingisugune funktsionaalsus.[34]

C. Tehingu hindamine

63. Kõige olulisem kriteerium, mille alusel otsustada, kas ese kuulub kasutatud kaupade kasuminormi korra kohaldamisalasse või jõuab (väärismetallide või vääriskivide erandi kaudu) tagasi üldise käibemaksukorra kohaldamisalasse, on asjasse puutuvate kaupade *säilinud funktsionaalsus* (kasutamine). Selle üldine loogika on seotud sooviga vältida topeltmaksustamist ja konkurentsi moonutamist seoses kaupadega, mis tuuakse tagasi majandustsüklisse, ilma et sellega kaasneks uus, lisandunud majanduslik väärtus.

64. Nagu aga käesolev asi näitab, peitub saatan pisiasjades. Kuidas tuleks seda üldreeglit kohaldada keerukates faktilistes olukordades, kus esemeid müüakse läbisegi ja mahu alusel? Käesolevas jaotises selliste olukordade tarbeks välja pakutud juhised on kahel põhjusel piiratud: esmalt sõltub iga sellises kontekstis antav hinnang olulisel määral asjaoludest ja selle peab andma liikmesriigi kohus. Teiseks kujundavad seda faktilist hinnangut liikmesriigi õigusnormid, millega võetakse üle käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkt 1 ja mis – juhul kui nad järgivad liidu õigusega seatud piire – võivad anda maad päris märkimisväärsetele erinevustele, seda eriti piiripealsete juhtumite korral.

65. Pidades silmas neid tingimusi, sõnastab käesoleva ettepaneku viimane osa sellise hinnangu andmise kriteeriumi (1) ja käsitleb pärast seda konkreetseid tegureid, mida võiks sellise hinnangu andmisel arvesse võtta (2).

32 Seoses erinevate käibemaksudirektiivi (või selle eelkäijate) mõistetega, mille määratlemine on jäetud liikmesriikidele, vt nt 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punktid 51–54); 27. aprilli 2006. aasta kohtuotsus Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, punktid 27–36); 28. juuni 2007. aasta kohtuotsus JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punktid 41–49); 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punktid 31–33); 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punktid 37–38) või 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 42).

33 Vt sellega seoses 27. aprilli 2006. aasta kohtuotsus Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, punkt 35); 28. juuni 2007. aasta kohtuotsus JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punkt 43) ja 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 42).

34 Vt ka Capaccioli, S., „VAT Taxation of Gold in the European Union“, *EC Tax Review* 2014, lk 85–101, lk 100: „kasuminormi korda kohaldatakse kasutatud väärisehetele üksnes siis, kui tehingul on „marginaal“, mis on suurem kui selles sisalduv väärismetall, mis tähendab, et on olemas lisandväärtus võrreldes metalliga. Kui tehingu sisu on kulla ümbertöötlemine või taastamine, peetakse kasutatud väärisehteid kullamaterjaliks.“

1. Otsustav kriteerium: asjasse puutuvate kaupade säilinud funktsionaalsus (kasutus)

66. Nagu juba märgitud, on peamine küsimus see, kas asjasse puutuvate kaupade funktsionaalsus on säilinud ja kas see funktsionaalsus lisandub „pelgale“ väärismetallile, millest ese on valmistatud.

67. Kohtuistungil tekkinud diskussioon paljastab praktikas esile kerkida võivate faktiliste asjaolude keerukuse. Hakatuseks on olemas mõned stsenaariumid, mis on selged.

68. Esmalt oldi ühel meelel, et väärismetallide ja vääriskivide erand on kohaldatav kaupadele, kui neid müüakse kui *materjali*. Olen sellega nõus. Põhimõtteliselt tähendab see, et kullatükk, mis kunagi on olnud suveniir ja hiljem on antud laenu tagatiseks, liigitatakse käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses põhimõtteliselt väärismetalliks (välja arvatud juhul, kui kohaldamisele kuulub mõni muu käibemaksudirektiivi spetsiifiline säte, näiteks see, mis puudutab investeeringukulda, kollektsiooni- või antiikesemeid). Kasuminormi korra kohaldamisalast välja jätmine tundub loogiline, sest selliseid kaupu müüakse tõenäoliselt mingil viisil ümber töötlemiseks.

69. Teiseks on olemas väärismetallist või vääriskividest valmistatud esemed, mida müüakse nii nende materjali väärtust *kui ka* nende konkreetset funktsiooni arvestades. Tõenäoliselt müüakse sellised esemed *üksikult*. Nii oleks see näiteks kasutatud kuldkaelakee puhul, mille väärtust hinnates lähtutakse kasutatud materjali puhtusest, aga ka eseme seisukorrast, sealhulgas sellest, kas kaelakee on endiselt kandmiseks kõlblik. Sellise eseme kuulumine kasuminormi korra kohaldamisalasse on kohane, sest tõenäoliselt ei müüda selliseid kaupu ümber töötlemiseks.

70. Selliste, justkui skaala erinevates otstes asuvate selgete juhtumite kõrval esineb ka mitu segasemat stsenaariumi.

71. Ühelt poolt on olemas esemed, mida majanduslikel põhjustel müüakse kaalu või mahu alusel, samal ajal kui nende funktsionaalsus ei ole mitte üksnes säilinud, vaid seda võetakse ka arvesse. Nii võib see näiteks olla halvema kvaliteediga hõbesõrmustega, mida müüakse kilohinnaga. Sarnaselt sellele, mida kassaator kohtuistungil väitis, leian, et asjaolu, et konkreetseid kaupu müüakse kilohinnaga, ei välista tingimata seda, et neid kaupu käsitatakse kasutatud kaubana käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses, kui nende säilinud funktsionaalsus on tõepoolest tehingu oluline tahk. Tõepoolest, kui nende säilinud funktsionaalsus on nende väärtuse määramisel oluline, ei ole tõenäoline, et selliseid esemeid müüakse ümbertöötlemiseks.

72. Teiselt poolt aga tingivad kaubad, mida müüakse kilohinnaga, olenemata nende funktsionaalsusest, vajaduse teistsuguse järelduse järele. Sellises olukorras tähendab nende esialgse funktsionaalsuse arvesse võtmata jätmine ka seda, et ükski ese ei ole isiklikuks muudetud. Nii oleks see hambamaterjali või väärismetallist (või vääriskividest) valmistatud või neid sisaldavate kahjustatud esemete puhul, nagu arutleti kohtuistungil ja on nimetanud eelotsusetaotluse esitanud kohus. Kui asjasse puutuva kasutatud kauba funktsionaalsust ei peeta enam kogu tehingu oluliseks tahuks, kaob esemete „kasutatuse staatus“. Tõepoolest, kui funktsionaalsus ei ole enam oluline, näib keeruline jõuda järelduseni, et need kaubad on selliste tehingute esemeks, mis sel kujul sisenevad majandustsüklisse ja püsivad seal. Sel juhul kaoks kasuminormi korra loogika.

73. Viimaks, viimases kategoorias võib esineda eriline faktiline olukord, nimelt *segu segus*: ühes kotis ei pruugi olla üksnes erinevad esemed (sõrmused, lusikad, käevõrud, ripatsid), vaid segu ka sel moel, et mõned esemed võivad olla uuesti kasutamiseks objektiivselt kõlblikud, juhul kui keegi sooviks nad kotist välja võtta ja kasutada, samas kui teised ei pruugi olla.

74. Kuidas selliseid piiripealseid juhtumeid liigitada, sõltub taas kord olulisel määral juhtumi asjaoludest ja viisist, mil liikmesriik on käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punktis 1 ette nähtud väärismetallide ja vääriskivide erandi üle võtnud. Isiklikult näeksin mõtet sellel, kui üldreeglina tõmmataks iga tehingu *peamisest* eesmärgist lähtudes joon kusagile 50% kanti: kui enamik müüdud

esemeid on mõeldud ümbertöötlemiseks ja müüdud kui materjal, siis ei puutu asjasse asjaolu, et keegi võiks sellegipoolest kotist noppida üksikuid esemeid ja neid kasutada, sest tehingu üldine eesmärk on teistsugune. Aga kuivõrd – nagu juba eespool selgitatud [35] – liidu seadusandja püüded selliseid künniseid kehtestada on sõnaselgelt tagasi lükatud ja kaalutlusõigus jäetud liikmesriikidele, tuleb seda otsust austada ja järeldada, et eespool välja toodud liikmesriikide kaalutlusõiguse piirides [36] peavad liikmesriigid kehtestama reeglid ja selliste olukordade jaoks kohaldatavad künnised.

2. Tehingule hinnangu andmine: tegurid

75. Selle, milline kategooria eespool kirjeldatutest kuulub kohaldamisele, peab kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus, lähtudes liikmesriigi konkreetsetest õigusnormidest, mis käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 ülevõtmiseks on vastu võetud. Sellest, mis on välja toodud eelotsusetaotluses ja konkreetsemalt esimese eelotsuse küsimuse sõnastuses, näib mulle, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on juba sellise faktilise hindamise läbi viinud ja järeldanud, et tehingu eesmärk oli väärismetallide või vääriskivide eraldamine ja toorainena uuesti kasutamine. Kui faktiline olukord on tõepoolest selline, nõustun sellega, et väärismetallide ja vääriskivide erand peaks olema kohaldatav.

76. Ilma faktilistele asjaoludele antud hinnangut kuidagi kahtluse alla seadmata, vaid pigem üldiste juhiste andmiseks analüüsin põgusalt mõningaid tegureid, mis võivad sellise faktilise hinnangu andmisel asjakohased olla. Tuleb rõhutada, et pakutavad juhised kujutavad endast esimese eelotsuse küsimuse vastuse osa. See ei puuduta teist küsimust, mida Euroopa Kohus, arvestades minu vastust esimesele küsimusele, ei pea käsitlema.

77. Esmalt tuleb välja tuua, et tehingu selline hindamine peab olema *objektiivne*. Selle eesmärk on teha kindlaks tehingu eesmärk, nii nagu seda tajuks sõltumatu vaatleja, hinnates selle objektiivseid asjaolusid. Menetluse käigus analüüsitud erinevaid tegureid üldistades pakun välja, et need saab jagada kolmeks.

78. Esmalt tegurid, mis on asjasse puutuvad ja mida tuleks arvesse võtta, näiteks kauba esitlemine edasimüügiks; sellise kauba hindamise meetodid ja muud müügitingimused, näiteks koos müüdava kauba kogus; samuti asjaolu, et ostja tegutseb teatud ärivaldkonnas, nimelt väärismetallide või vääriskivide töötlemisega.

79. Teiseks on selliste objektiivsete tegurite kõrval ka subjektiivse tahte element, mille üle on ulatuslikult arutletud. Selles osas nõustun täiesti Läti valitsuse ja komisjoniga, et ühe või teise poole tahe ei saa olla otsustav. Selline tahe ei saa eraldiseisvalt määrata tehingu eesmärki ja kohaldatavat käibemaksukorda. [37] See on nii ka seoses teadmisega, mis kassaatoril oli tehingu tegemise hetkel seoses vastavate ostjate tahtega kaupade kasutamise suhtes, mida on nimetanud eelotsusetaotluse esitanud kohus.

35 Vt käesoleva ettepaneku punktid 44–46. Loomulikult tunnistan ma pettuse ohtu, mille on tuvastanud majandus- ja sotsiaalkomitee oma vastuväidetes sellise kindla künnise kehtestamisele (vt käesoleva ettepaneku punkt 45). Sellegipoolest tunnen huvi selle vastu, kui palju seda tuvastatud probleemi aitab tõhusalt lahendada see, et liidu tasandil künnis üldse puudub ja probleem on jäetud liikmesriikide lahendada.

36 Vt käesoleva ettepaneku punktid 58–62.

37 Vt analoogia alusel 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punktid 41–42 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka seoses mõistega „teenuste osutamine“ 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Paul Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 41).

80. See aga ei tähenda, nagu ei puutuks poolte tahe üldse asjasse. Kindlasti puutub, kuid see ei ole otsustav tegur. Tehingut kui tervikut hindavale välisele vaatlejale võib tehingu tõelise olemuse ja eesmärgi esile tuua vaid üksainus (objektiivne) tunnus. See on seotud Euroopa Kohtu laiemapõhjalise tõdemusega selle kohta, et „ühtse käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium on tegeliku majandusliku olukorra arvessevõtmine“. [38]

81. Kolmandaks saab välja tuua tegurid, mis on asjasse puutuva konkreetse hindamise seisukohalt lihtsalt asjakohatud. Näiteks võib tuua ostja õigusliku seisundi, mida on nimetanud ka Läti valitsus ja komisjon.

82. Viimaks on selge, et kõiki asjasse puutuvaid objektiivseid tegureid tuleb analüüsida ja hinnata tervikuna. Neid ei tohi analüüsida üksteisest eraldiseisvana. Seega näiteks asjaolu, et väärismetalle või vääriskive sisaldavaid esemeid, mida müüakse kaalu järgi, kuid millel on säilinud nende funktsionaalsus [39], võib mingitel tingimustel ikkagi pidada kasutatud kaubaks, näitab selgelt, et asjaolu, et kaupa müüakse kaalu järgi, ei muuda tingimata ja iseenesest nende kaupade funktsionaalsust asjakohatuks. Sama on kohaldatav ka hindamismeetodile: kuigi kaupade hinna määramine materjali väärtuse alusel võib viidata asjaolule, et asjasse puutuvaid kaupu müüakse ilma nende konkreetset funktsiooni arvesse võtmata, võetakse materjali väärtust tõenäoliselt arvesse ka üksiku kuldsõrmuse hinna määramisel. Sel põhjusel ja sarnaselt sellele, mida on välja toonud komisjon, leian, et tehingu asjasse puutuvaid objektiivseid asjaolusid tuleb hinnata tervikuna ja nende vastastikuses koosmõjus.

V. Ettepanek

83. Eeltoodust tulenevalt teen ettepaneku, et Euroopa Kohus vastaks Augstākā tiesa (Läti kõrgeim kohus) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

– Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ ühise käibemaksusüsteemi kohta artikli 311 lõike 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et mõiste „kasutatud kaubad“ ei hõlma kaupleja poolt omandatud kasutatud kaupa, mis sarnaselt põhikohtuasjaga sisaldab väärismetalle või vääriskive, mida müüakse edasi peamiselt nende väärismetallide või vääriskivide eraldamiseks, kui tehingu objektiivsetest asjaoludest tuleneb, et neid kaupu müüakse edasi, ilma et võetaks arvesse asjasse puutuvate esemete funktsionaalsust.

– Kas tegemist on sellise olukorraga, tuleb kindlaks teha tehingu objektiivsete tunnuste põhjal, mida tuleb vaadelda tervikuna. Arvesse võetavate tegurite hulgas on kauba esitlemine edasimüügiks; sellise kauba hindamise meetodid; müüdava kauba kogus; ja asjaolu, et ostja tegutseb teatud ärivaldkonnas, näiteks väärismetallide või vääriskivide töötlemisega.

38 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Paul Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Käesoleva ettepaneku punktis 71 nimetatud näide.