

Kohtuasi C-203/10

Direktia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna

versus

Auto Nikolovi OOD

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Varhoven administrativen sad)

Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaks – Kasutatud autoosad – Maksukohustusliku edasimüüja poolt liitu importimine – Kasuminormi maksustamise kord või tavapäraseid käibemaksureeglid – Mahaarvamisõiguse tekkimine – Vahetu õigusmõju

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksukohustuslike edasimüüjate erikord – Kasuminormi maksustamise kord – Kohaldamisala*

(Nõukogu direktiiv 2006/112, artikkel 314)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksukohustuslike edasimüüjate erikord – Kaubad, mille on liitu importinud maksukohustuslik edasimüüja – Kasuminormi maksustamise korra kohaldamatus – Importimisel tasutud maksu mahaarvamisõiguse edasilükkamine – Lubamatus*

(Nõukogu direktiiv 2006/112, artikli 320 lõike 1 esimene lõik ja lõige 2)

3. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksukohustuslike edasimüüjate erikord – Kasuminormi maksustamise kord – Selle korra kohaldamisala piiravad sätted – Tavapäraste käibemaksureeglite valimise korral tasutud maksu mahaarvamisõiguse edasilükkamise tingimusi määratlev reegel – Vahetu õigusmõju*

(Nõukogu direktiiv 2006/112, artikkel 314 ja artikli 320 lõike 1 esimene lõik ja lõige 2)

1. Direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 314 tuleb tõlgendada nii, et kasuminormi maksustamise kord ei ole kohaldatav selliste kaupade nagu kasutatud autoosade tarnetele, mille maksukohustuslik edasimüüja on ise liitu importinud ja millele kohaldatakse tavapäraseid käibemaksureegleid.

Direktiivi 2006/112 struktuurist ja üldisest ülesehitusest, eriti aga IV jaotise maksustatavate tehingute määratlusest nähtub, et selle direktiivi artiklis 314 sätestatud mõistet „kaubatarne” tuleks eristada eelkõige mõistest „kolmandatest riikidest pärit „kaupade import” liitu”.

(vt punktid 43, 53 ja resolutsiooni punkt 1)

2. Direktiivi 2006/112 artikli 320 lõike 1 esimest lõiku ja sama artikli lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklik säte, mille kohaselt lükkub maksukohustusliku edasimüüja jaoks selliste kaupade, mis ei ole kunstiteosed, kollektsiooni- või antiikesemed, impordilt tavapärase maksustamiskorra kohaselt tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus edasi kuni järgneva tarneni, millele kohaldatakse tavapärast maksustamiskorda.

Kui on välistatud kasuminormi maksustamise korra kohaldamine, ja seetõttu ka õigus valida, kas kohaldada nimetatud korda või tavapäraseid käibemaksureegleid, puudub igasugune pettuse oht, mis võiks õigustada tavapärase mahaarvamisõiguse kohaldamata jätmist.

(vt punktid 58, 59, resolutsiooni punkt 2)

3. Direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 314 ning artikli 320 lõike 1 esimese lõigu ja sama artikli lõike 2 sätetel on vahetu õigusmõju, mis lubab eraõiguslikul isikul siseriiklikus kohtus nendele sätetele tugineda ning nõuda, et kohus jätaaks kohaldamata nende sätetega vastuolus olevad siseriiklikud õigusnormid.

Mis puudutab sama direktiivi artiklit 314, siis on seal niisugused juhtumid, mille korral kohaldatakse selles sättes antud kasuminormi maksustamise korda, sõnastatud ühemõtteliselt ja nende osas ei rakendata ühtki muud liidu institutsioonide ega liikmesriikide õigusakti. Artikli 320 lõike 1 esimene lõik aga määratleb selgelt ja tingimusteta imporditud esemed, mille järgnev tarne, mis kuulub tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamisalasse, annab maksukohustuslikule edasimüüjale importimisel tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse. Nimetatud artikli 320 lõige 2 omalt poolt määratleb sama moodi mahaarvamisõiguse edasilükkamise korra kohaldamisala.

(vt punktid 62, 63, 65, resolutsiooni punkt 3)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

3. märts 2011(*)

Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaks – Kasutatud autoosad – Maksukohustusliku edasimüüja poolt liitu importimine – Kasuminormi maksustamise kord või tavapärased käibemaksureeglid – Mahaarvamisõiguse tekkimine – Vahetu õigusmõju

Kohtuasjas C-203/10,

mille ese on ELTL-i artikli 267 alusel Varhoven administrativen sad'i (Bulgaaria) 20. aprilli 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. aprillil 2010, menetluses

Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna

versus

Auto Nikolovi OOD,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts (ettekandja), kohtunikud D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ja J. Malenovský,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna, esindaja: Sv. Avramov,
- Auto Nikolovi OOD, esindaja: M. Nikolov,
- Euroopa Komisjon, esindajad: D. Roussanov ja D. Triantafyllou,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikli 311 lõike 1 punkti 1 ning artikleid 314 ja 320.

2 See taotlus on esitatud Auto Nikolovi OOD (edaspidi „Auto Nikolovi”) ja direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna („vaiete ja täitmise korraldamise” osakond Varnas) vahelises vaidluses Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite’s (riikliku maksuameti keskasutus) seoses viimati nimetatud ametiasutuse keeldumisega lubada Auto Nikolovil kohe maha arvata käibemaksu, mis on tasutud Šveitsist pärit kasutatud autoosade impordil Euroopa Liitu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 põhjenduses 51 on kirjas:

„Topeltmaksustamise ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamise vältimiseks tuleb vastu võtta kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete suhtes kohaldatav ühenduse maksustamise kord.”

4 Selle direktiivi artikli 30 esimeses lõigus on sätestatud:

„„Kaupade import” on selliste kaupade ühendusse toomine, mis ei ole vabas ringluses vastavalt asutamislepingu artiklile 24.”

5 Seda laadi tehingute kohta sätestab nimetatud direktiivi artikkel 70, et „[m]aksustatav teokoosseis tekib ja käibemaks muutub sissenõutavaks kaupade impordi hetkel.”

6 Selle direktiivi artikkel 167 sätestab, et „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 168 sätestab:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

[...]

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.”

8 Direktiivi 2006/112 XII jaotis „Erikorrad” sisaldab 4. peatükki „Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord”, mis hõlmab artikleid 311–343.

9 Selle direktiivi artikli 311 lõike 1 punktid 1 ja 5 näevad 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;

[...]

5) „maksukohustuslik edasimüüja” – maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ja edasimüügi eesmärgil ostab või kasutab oma ettevõtluse eesmärgil või impordib kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid, olenemata sellest, kas kõnealune maksukohustuslane tegutseb oma huvides või mõne teise isiku huvides lepingu alusel, mille kohaselt makstakse ostu või müügi pealt komisjonitasu.”

10 Nimetatud direktiivi artikli 313 lõige 1 sätestab:

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

11 Direktiivi 2006/112 artikkel 314 sätestab:

„Kasuminormi maksustamise korda kohaldatakse kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnetele maksukohustusliku edasimüüja poolt, kui need kaubad on talle ühenduse piires tarninud üks järgmistest isikutest:

a) mittemaksukohustuslane;

b) teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne on artikli 136 kohaselt maksuvaba;

c) teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne suhtes kehtib artiklites 282–292 sätestatud vabastus ja tegu on kapitalikaupadega;

d) teine maksukohustuslik edasimüüja, kui selle maksukohustusliku edasimüüja kaubatarne maksustati käibemaksuga käesoleva kasuminormi maksustamise korra kohaselt.”

12 Selle direktiivi artikli 316 lõike 1 kohaselt:

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

a) kunstiteosed, kollektsiooni- või antiikesemed, mille maksukohustuslik edasimüüja on ise importinud;

[...]”.

13 Nimetatud direktiivi artikkel 319 sätestab, et „[m]aksukohustuslik edasimüüja võib kohaldada tavapäraseid käibemaksureegleid iga kasuminormi maksustamise korraga hõlmatud tarne suhtes.”

14 Direktiivi 2006/112 artikkel 320 sätestab:

„1. Kui maksukohustuslik edasimüüja rakendab tavapäraseid käibemaksureegleid nende kunstiteoste, kollektsiooni- või antiikesemete tarnete suhtes, mis ta on ise importinud, on tal õigus arvata käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud nende kaupade impordilt.

[...]

2. Mahaarvamisõigus tekib ajal, mil käibemaks muutub tarnelt, mille suhtes maksukohustuslik edasimüüja otsustab kohaldada tavapäraseid käibemaksureegleid, sissenõutavaks.”

Siseriiklik õigus

15 Bulgaaria käibemaksuseadus (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, *Darzhaven Vestnik* nr 63, 4.8.2006, edaspidi „käibemaksuseadus”) sätestab põhikohtuasja asjaolude suhtes kohaldatava versiooni artikli 16 lõikes 1:

„Kaupade import selle seaduse tähenduses on ühenduseväliste kaupade toomine riigi territooriumile.”

16 Käibemaksuseaduse artikli 54 lõige 1 sätestab:

„Kaupade impordil tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks hetkel, mil tekib imporditollimaksu tasumise kohustus riigi territooriumil või hetkel, mil see peaks tekkima, kui maksuvõlga ei esine või kui maksuvõlg võrdub nulliga.”

17 Käibemaksuseaduse artikkel 68 sätestab:

„1) Käibemaksukohustuslasena registreeritud isik võib käesoleva seaduse kohaselt tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata järgmistelt tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu:

[...]

3. tema teostatud import;

[...]

2) Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib hetkel, mil mahaarvatav käibemaks muutub sissenõutavaks.”

18 Käibemaksuseaduse artikli 69 lõike 1 punkti 2 kohaselt võib käibemaksukohustuslasena registreeritud isik maha arvata kaupade impordil artikli 56 kohaselt sisse nõutud maksu, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse tema teostatud maksustatavate tarnetega seoses.

19 Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise tingimused on välja toodud käibemaksuseaduse artiklis 71, mis sätestab:

„Isik kasutab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kui on täidetud üks järgmistest tingimustest:

[...]

3. isiku valduses on tollideklaratsioon, kuhu isik on kantud importijana ja [kui] tollimaks on artikli 90 lõikes 1 sätestatud eeskirjade kohaselt tasutud (kui tegemist on impordiga artikli 16 tähenduses);”

20 Käibemaksuseaduse artikli 90 lõige 1 sätestab:

„Artiklis 16 sätestatud juhtudel kannab kaupade importija tolliasutuste poolt tegelikult sissenõutud maksu riigi eelarvesse [...]”.

21 Käibemaksuseaduse peatüki „Kasuminormi maksustamise erikord” artikkel 143 on sõnastatud järgmiselt:

„1) Käesoleva peatüki sätteid kohaldatakse maksukohustusliku edasimüüja poolt teostatud kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnetele, kui need kaubad (sealhulgas imporditud kaubad) on talle riigisiselt tarninud või teise liikmesriigi territooriumilt tarninud üks järgmistest isikutest:

1. mittemaksukohustuslane;

2. teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustustase kaubatarne on artikli 50 kohaselt maksuvaba;

3. teine maksukohustuslane, kes ei ole käesoleva seaduse kohaselt käibemaksukohustuslasena registreeritud;

4. teine edasimüüja, kes kohaldab kasuminormi maksustamise erikorda.

3) Edasimüüjatel on õigus kohaldada käesoleva peatüki sätteid järgmistele tarnetele:

1. nende poolt imporditud kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed”.

22 Käibemaksuseaduse artikkel 151 pealkirjaga „Valikuõigus” sätestab:

„1) Edasimüüja võib kohaldada tavapärasest seadusjärgset maksustamiskorda kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnetele.

2) Lõikes 1 sätestatud õigust kasutab isik iga tarne puhul, jättes väljastatud arvele märkimata, et kohaldatakse käesoleva peatüki kohast erikorda.

[...]

4) Lõikes 2 nimetatud juhtudel tekib isikule tarnitud või isiku poolt imporditud kaupadelt, millele ei kohaldata kasuminormi maksustamise erikorda, tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja seda õigust kasutatakse maksustamisperioodil, mil kaupade järgnevalt tarnelt tasumisele kuuluv maks muutub sissenõutavaks.”

23 Käibemaksuseaduse lisasätete § 1 punkt 19 sätestab:

„Kasutatud kaubad” on kasutatud ja individuaalselt määratletud vallasasjad, mida saab samal kujul või parandatuna ettenähtud sihtotstarbel taaskasutada. Kasutatud kaubad ei ole:

a) kunstiteosed;

b) kollektsiooniesemed;

c) antiikesemed;

d) väärismetallid ja vääriskivid mis tahes kujul.”

24 Lisasätete § 1 punkt 23 sätestab, et „[k]asutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete edasimüüja” on maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ja edasimüügi eesmärgil ostab, soetab või impordib kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid, olenemata sellest, kas ta tegutseb komisjonärina äriseadustiku tähenduses.”

Vaidluse aluseks olevad asjaolud ja eelotsuse küsimused

25 Auto Nikolovi on Silistras (Bulgaaria) asuv äriühing. Ta tegeleb peamiselt kasutatud autode edasimüümisega.

26 2008. aasta juulis viidi ettevõttes läbi revisjon, mis hõlmas eelkõige ajavahemikku 17. jaanuarist 2003 kuni 31. maini 2008 ja sel ajavahemikul tekkinud käibemaksuvõlga.

27 Revisjoni lõpus tehti 16. jaanuaril 2009 maksude ümberarvutamise otsus. Maksuhaldur viitas oma otsuse põhjendamiseks tuvastusele, mille kohaselt olid revisjoni ajal mõned kasutatud autoosad, mille Auto Nikolovi oli Šveitsist importinud, endiselt tema ruumides ja seega ei kujutanud need endast järgnevalt maksustatavaid tarneid. Eeldades, et Auto Nikolovi oli valinud tavapäraste käibemaksureeglite rakendamise, ei lubanud maksuhaldur käibemaksuseaduse artikli 151 lõigete 1 ja 4 alusel tal maha arvata käibemaksu 2007. aasta aprillikuu eest summas 405,55 Bulgaaria levi, mis oli tasutud kasutatud autorehvide impordil ja 2007. aasta juulikuu eest summas 375,31 Bulgaaria levi, mis oli tasutud kasutatud autorehvide ja ?velgede, kasutatud tungraua ja kasutatud pörkeraudade impordil.

28 Auto Nikolovi esitas nimetatud maksude ümberarvutamise otsuse peale vaide „direksia Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna juhatajale, väites sisuliselt, et kõnesolevad kaubad ei kuulu käibemaksuseaduse lisasätete § 1 punktis 19 nimetatud mõiste „kasutatud kaubad” alla, kuigi selle seaduse sätted kasutatud kaupade osas ei ole antud asjas kohaldatavad.

29 Eespool nimetatud asutuse juhataja jättis vaide 11. märtsi 2009. aasta otsusega rahuldamata, kuna leidis, et Auto Nikolovi kauples kasutatud asjadega ja oli otsustanud rakendada

kaubatarnetele tavapäraseid käibemaksureegleid.

30 Auto Nikolovi vaidlustas nimetatud otsuse Administrativen sad Varnas (Varna halduskohus). Ta väidab sisuliselt seda, et tema olukord ei kuulu kasuminormi maksustamise korra alla, kuna direktiivi 2006/112 artikli 314 alusel ja vastupidi sellele, mis on sätestatud käibemaksuseaduse artikli 143 lõikes 1, ei puuduta see kord maksukohustusliku edasimüüja enda imporditud kaupade tarneid. Seega on tal õigus kasutada mahaarvamisõigust nimetatud seaduse artikli 71 lõikes 1 sätestatud tingimustel.

31 Administrativen sad Varna tühistas 11. juuni 2009. aasta kohtuotsusega 11. märtsi 2009. aasta otsuse, kuna nimetatud otsusega ei lubatud Auto Nikolovil maksu maha arvata kasutatud autorehvide ja ?velgede, kasutatud tungraua ja kasutatud pörkeraudade impordil.

32 Administrativen sad Varna leidis, et need kaubad ei ole kasutatud kaubad käibemaksuseaduse tähenduses, kuna tegemist oli liigitunnuste alusel määratud kaupadega ja mitte individuaalsete tunnuste alusel määratud kaupadega, mis võimaldaks neid eristada teistest sama liiki esemetest. Nimetatud kohus leidis seega käibemaksuseaduse artikli 54 ja artikli 68 lõigete 1 ja 2 sätete koosmõju arvesse võttes, et Auto Nikolovil oli õigus eelmise kuu impordiprotseduuri silmas pidades maksu impordil maha arvata.

33 Direksia „Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto” – Varna juhataja esitas eelnimetatud otsuse peale kassatsioonkaebuse Varhoven administrativen sadile (kõrgeim halduskohus).

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes lähtub eeldusest, et Auto Nikolovi on maksukohustuslik edasimüüja, tuleb põhikohtuasja lahendamiseks selgitada erinevaid küsimusi.

35 Nimetatud kohtul on kahtlusi seoses kõnealuste kaupade liigitamisega „kasutatud kaupadeks”, arvestades asjaolu, et erinevalt direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punktis 1 antud kaupade määratlusest viitab käibemaksuseaduse lisasätete § 1 punkt 19 „individuaalselt määratletud” kaupadele. Sellega seoses soovib nimetatud kohus teada, kas liikmesriigid võivad vabalt valida, kuidas nad määratlevad mõistet „kasutatud kaubad”.

36 Eeldusel, et kõnesolevad kaubad on kasutatud kaubad, küsib see kohus, kas kasuminormi maksustamise kord on kohaldatav antud asjas, milles asjaomase isiku suhtes ei kehti topeltmaksustamine, kuna tal oli käibemaksuseaduse alusel õigus impordil tasutud käibemaksu maha arvata.

37 Eeldusel, et kasuminormi maksustamise kord on antud asjas kohaldatav, küsib kohus, kas seadusesäte, mis lükkab asjaomase isiku poolt impordil tasutud käibemaksu mahaarvamisõigust edasi ajavahemikule, mille vältel imporditud kasutatud kaupadega tehakse järgnevaid maksustatavaid tarneid, on kooskõlas sellise edasilükkamise kohaldamise rangete tingimustega, mis tulenevad direktiivi 2006/112 artiklist 319 ning artikli 320 lõike 1 esimesest lõigust ja sama artikli lõikest 2.

38 Eeldusel, et selline edasilükkamine ei puuduta kasutatud kaupade importi edasimüüja enda poolt, küsib kohus, kas direktiivi artikli 314 punktidel a–d ning artikli 320 lõike 1 esimesel lõigul ja sama artikli lõikel 2 on vahetu õigusmõju, mis võimaldab neile tugineda nendega vastuolus olevate siseriiklike õigusnormide kohaldamata jätmiseks.

39 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [...] direktiivi 2006/112 [...] artikli 311 lõike 1 punktis 1 sisalduv mõiste „kasutatud

kaubad" hõlmab ka kasutatud vallasasju, mis ei ole (kaubamärgi, mudeli, seerianumbri, valmistamisaasta jmt alusel) sedavõrd individualiseeritud, et eristuksid teistest samasse liiki kuuluvatest kaupadest, vaid mida määratakse liigitunnuste järgi?

2. Kas liikmesriikidele antakse [...] direktiivi 2006/112 [...] artikli 311 lõike 1 punktis 1 sisalduva väljendiga „liikmesriikide määratletud” võimalus määratleda mõistet „kasutatud kaubad” ise või peavad nad direktiivis sisalduva määratluse võtma siseriiklikusse seadusesse üle muutumatul kujul?
3. Kas siseriiklikus sättes sisalduv nõue, mille kohaselt peavad kasutatud kaubad olema individuaalselt määratletud, vastab ühenduse õiguses sätestatud mõiste „kasutatud kaubad” sisule ja tähendusele?
4. Kas [...] direktiivi 2006/112 [...] põhjenduses 51 nimetatud eesmärgi silmas pidades saab lähtuda sellest, et direktiivi 2006/112 [...] artikli[s] 314 [...] sisalduv väljend „kui need kaubad on talle ühenduse piires tarninud” hõlmab ka selliste kasutatud kaupade importi, mille on maksukohustuslik edasimüüja ise importinud?
5. Kas juhul, kui kasuminormi maksustamise kord on kohaldatav ka kasutatud kaupade tarnetele, mida teostab maksukohustuslik edasimüüja, kes on need kaubad ise importinud, peab kõnealused kaubad maksukohustuslikule edasimüüjale tarninud isik olema üks artikli 314 punktides a–d nimetatud isikutest?
6. Kas [...] direktiivi 2006/112 [...] artikli 320 lõikes 1 sisalduv kaupade loetelu on ammendav?
7. Kas [...] direktiivi 2006/112 [...] artikli 320 lõike 1 esimest lõiku ja lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklik säte, mille kohaselt kasutatud kaupade impordilt tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna mahaarvamise õigus tekib maksukohustuslikul edasimüüjal perioodil, mil toimub kõnealuste kaupade tarne järgneva maksustatava tarne raames, millele maksukohustuslik edasimüüja kohaldab tavapäraselt maksustamiskorda, ja ta kasutab seda õigust samal perioodil?
8. Kas direktiivi 2006/112 [...] artikli 314 punktidel a–d ning artikli 320 lõike 1 esimesel lõigul ja lõikel 2 on vahetu õigusmõju, ja kas siseriiklik kohus saab sellises asjas nagu käesolev nimetatud sätetele vahetult tugineda?”

Eelotsuse küsimused

Neljas küsimus

40 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu neljanda küsimusega, mida tuleb käsitleda esmajärjekorras, küsib see kohus sisuliselt, kas direktiivi 2006/112 artiklit 314 tuleb tõlgendada nii, et kasuminormi maksustamise korda kohaldatakse ka selliste kasutatud kaupade tarnetele, mille maksukohustuslik edasimüüja on ise liitu importinud.

41 Selles osas tuleb meenutada, et liidu õiguse sätte ulatuse kindlaksmääramisel tuleb arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi (vt selle kohta 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: Jyske Finans, EKL I-10683, punkt 34, ja 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-116/10: Feltgen ja Bacino Charter Company, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 12).

42 Antud juhtumi osas tuleb sarnaselt Euroopa Komisjonile märkida, et lauseosa „kui need kaubad on talle ühenduse piires tarninud”, mis sisaldub direktiivi 2006/112 artiklis 314, käsitleb ühemõtteliselt olukorda, kus asjaomaseid kaupu on enne nende edasimüümist maksukohustusliku

edasimüüja poolt siseriiklikult või ühendusesiseselt selle direktiivi mõttes tarnitud asjaomasele isikule.

43 Direktiivi 2006/112 struktuurist ja üldisest ülesehitusest, eriti aga IV jaotise maksustatavate tehingute määratlusest nähtub, et mõistet „kaubatarne” tuleks eristada eelkõige mõistest „kolmandatest riikidest pärit „kaupade import” liitu”. Sellest tuleneb, et eelmises punktis vaadeldud lauseosa ei hõlma kaupu, mida maksukohustuslik edasimüüja on ise kolmandatest riikidest liitu importinud.

44 Nagu märgib „direksia Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna, puudutab mõiste „maksukohustuslik edasimüüja” esialgne määratlus, mis on antud direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punktis 5, üldiselt maksukohustuslast, kes oma majandustegevuse käigus ja „edasimüügi eesmärgil ostab või kasutab oma ettevõtluse eesmärgil või impordib” kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid.

45 Sellest määratlusest, mis hõlmab mitmeid olukordi, mida järjestikku reguleerivad direktiivi 2006/112 nimetatud kaupadele ja esemetele kohaldatavat erikorda käsitleva peatüki sätteid, nähtub siiski, et selle direktiivi artikli 314 kohaldamisala piirdub selliste kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- või antiikesemete edasimüümisega, mille maksukohustuslik edasimüüja on eelnevalt liitu „tarninud”.

46 Seejärel tuleb meenutada, et maksukohustusliku edasimüüja poolt kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnimisel saadud kasumi maksustamise korda, mis – nagu teisedki direktiivis 2006/112 ette nähtud erikorrad – moodustab erandi selles direktiivis sätestatud üldisest korrast, tuleb kohaldada vaid niivõrd, kui see on vajalik vastava korra eesmärgi saavutamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Jyske Finans, punkt 35).

47 Nagu selgub direktiivi 2006/112 põhjendusest 51 on kasuminormi maksustamise korra eesmärk topeltmaksustamise ja konkurentsimoontonutuste vältimine kasutatud kaupade valdkonnas (vt selle kohta 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-320/02: Stenholmen, EKL 2004, lk I-3509, punkt 25, ning eespool viidatud kohtuotsus Jyske Finans, punktid 37 ja 41).

48 Seevastu maksukohustusliku edasimüüja poolt kasutatult kaupade kogu tarne hinna 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 nimetatud topeltmaksustamise (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Stenholmen, punkt 25, ja Jyske Finans, punkt 38).

49 Kui aga maksukohustuslik edasimüüja müüb oma maksustatavate tehingute raames edasi selliseid kaupu nagu põhikohtuasjas, millele kohaldatakse tavapäraseid käibemaksureegleid ja mille ta on ise importinud liikmesriiki, kus ta tehinguid teeb ja kui tal on direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti d alusel õigus imporditud kaupade eest tasumisele kuuluvat või tasutud käibemaksu maha arvata, siis, nagu rõhutab komisjon, ei esine mingit topeltmaksustamise ohtu, mis õigustaks kasuminormi maksustamise erikorra kohaldamist.

50 Selle kohta tuleb toonitada, et seletuskirjas, mis on lisatud komisjoni ettepanekule nõukogu 11. jaanuari 1989. aasta direktiivi, millega täiendatakse käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ artikleid 32 ja 28 – kasutatud kaupadele, kunstiteostele, kollektsiooni- või antiikesemetele kohaldatav erikord (EÜT 1989, C 76, lk 10) kohta, oli sõnaselgelt märgitud, et kui kaupu on importinud maksukohustuslik edasimüüja, kelle suhtes kohaldatakse nende importimise ajal tavapäraseid käibemaksureegleid, välistab mahaarvamisõiguse olemasolu topeltmaksustamise ohu nii, et ükski põhjus ei võimalda kasuminormi erikorra kohaldamise

huvides jätta tavakorda kohaldamata.

51 Lõpuks, viimati nimetatud korra kohaldamatust sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas toetab ka direktiivi 2006/112 artikli 316 lõike 1 punkt a. Nimelt hõlmab see säte, mis määrab kindlaks maksukohustusliku edasimüüja enda poolt imporditud kaubatarned, mille osas tuleb liikmesriikidel anda talle õigus kohaldada kõnealust korda, „kunstiteoste, kollektsiooni- või antiikesemete” tarneid, mitte selliste kaupade tarneid, mida impordib Auto Nikolovi.

52 Sellest tuleneb, et sõltumata asjaolust, kas põhikohtuasjas kõnealused kaubad kuuluvad direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses mõiste „kasutatud kaubad” alla või mitte, ei ole kasuminormi maksustamise kord igal juhul kohaldatav selliste kaupadega seotud tarnetele, nagu on käsitlemisel käesolevas kohtuasjas, mille maksukohustuslik edasimüüja on ise liitu importinud ja millele kohaldatakse tavapäraseid käibemaksureegleid.

53 Järelikult tuleb neljandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 314 tuleb tõlgendada nii, et kasuminormi maksustamise kord ei ole kohaldatav selliste kaupade nagu kasutatud autoosade tarnetele, mille maksukohustuslik edasimüüja on ise liitu importinud ja millele kohaldatakse tavapäraseid käibemaksureegleid.

54 Neil asjaoludel ei ole tarvis vastata kolmele esimesele ja viiendale küsimusele.

Kuues ja seitsmes küsimus

55 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kuuenda ja seitsmenda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, sisuliselt teada saada, kas direktiivi 2006/112 artikli 320 lõike 1 esimest lõiku ja sama artikli lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik säte, mille kohaselt lükkub maksukohustusliku edasimüüja jaoks selliste kaupade, mis ei ole kunstiteosed, kollektsiooni- või antiikesemed, impordilt tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus edasi kuni järgneva tarneni, millele kohaldatakse tavapärast maksustamiskorda.

56 Selles küsimuses tuleneb nende kahe sätte sõnastusest ühemõtteliselt – välja arvatud direktiivi 2006/112 artikli 320 lõike 1 teises lõigus nimetatud olukorras, mis antud asjas tähtsust ei oma –, et reeglilt, mille kohaselt tekib erandina selle direktiivi artiklis 167 jj ette nähtud kohese mahaarvamise üldisest korrast mahaarvamisõigus järgneva maksustatava tarne hetkel, kohaldatakse üksnes siis, kui maksukohustuslik edasimüüja „valib” tavapäraste käibemaksureeglite rakendamise „nende kunstiteoste, kollektsiooni- või antiikesemete tarnete suhtes, mis ta on ise importinud”, selle asemel, et kasutada siseriikliku õigusega antud võimalust rakendada nimetatud direktiivi artikli 316 kohaselt sellistele tarnetele kasuminormi maksustamise korda.

57 Niisugust grammatilist tõlgendamist toetab, nagu rõhutab komisjon, ka nimetatud erisätte eesmärk. Selleks eesmärgiks on vältida pettuste ohtu olukordades, milles maksukohustuslik edasimüüja, kellel on võimalik valida tavapäraste käibemaksureeglite ja kasuminormi maksustamise korra vahel, teatab importimise ajal tavakorra valimisest, et kasutada importimisel tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu kohese ja täies ulatuses mahaarvamise õigust ja seejärel kasutab kunstikke vahendeid selleks, et maksustada imporditud kaupade järgnev edasimüük kasuminormi korra alusel.

58 Seevastu juhul, kui nagu põhikohtuasjas on välistatud kasuminormi maksustamise korra kohaldamine, nagu tuleneb neljandale küsimusele antud vastusest, ja seetõttu ka õigus valida, kas kohaldada nimetatud korda või tavapäraseid käibemaksureegleid, puudub igasugune pettuse oht, mis võiks õigustada tavapärase mahaarvamisõiguse kohaldamata jätmist.

59 Seega tuleb kuuendale ja seitsmendale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 320 lõike 1 esimest lõiku ja sama artikli lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklik säte, mille kohaselt lükkub maksukohustusliku edasimüüja jaoks selliste kaupade, mis ei ole kunstiteosed, kollektsiooni- või antiikesemed, impordilt tavapärase maksustamiskorra kohaselt tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus edasi kuni järgneva tarneni, millele kohaldatakse tavapärast maksustamiskorda.

Kaheksas küsimus

60 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kaheksandas küsimuses sisuliselt teada seda, kas direktiivi 2006/112 artikli 314 ning artikli 320 lõike 1 esimese lõigu ja sama artikli lõike 2 sätetel on vahetu õigusmõju, mistõttu võib neile tugineda sellises kohtuvaidluses nagu põhikohtuasjas.

61 Selle kohta tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et alati kui direktiivi sätted näivad olevat sisu poolest tingimusteta ja piisavalt täpsed, võivad isikud neile siseriiklikus kohtus vaidluses riigi vastu tugineda muu hulgas juhul, kui riik on jätnud direktiivi tähtaegselt siseriiklikku õigusesse üle võtmata või on selle valesti üle võtnud (vt eelkõige 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-226/07: Flughafen Köln/Bonn, EKL 2008, lk I-5999, punkt 23; 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-138/07: Cobelfret, EKL 2009, lk I-731, punkt 58, ja 14. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-243/09: Fuß, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 56).

62 Mis puudutab direktiivi 2006/112 artiklit 314, siis on seal niisugused juhtumid, mille korral kohaldatakse selles sättes antud kasuminormi maksustamise korda, sõnastatud ühemõtteliselt ja nende osas ei rakendata ühtki muud liidu institutsioonide ega liikmesriikide õigusakti.

63 Nimetatud direktiivi artikli 320 lõike 1 esimene lõik aga määratleb selgelt ja tingimusteta imporditud esemed, mille järgnev tarne, mis kuulub tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamisalasse, annab maksukohustuslikule edasimüüjale importimisel tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse. Selle direktiivi artikli 320 lõige 2 omalt poolt määratleb sama moodi mahaarvamisõiguse edasilükkamise korra kohaldamisala.

64 Kuna direktiivi 2006/112 artikkel 314 ning artikli 320 lõike 1 esimene lõik ja sama artikli lõige 2 näivad seega sisu poolest olevat tingimusteta ja piisavalt täpsed, lubab nende vahetu õigusmõju, mis sellest asjaolust tuleneb, eraõiguslikul isikul siseriiklikus kohtus nendele sätetele tugineda sellises vaidluses, nagu on põhikohtuasjas käsitletav vaidlus, mille teine pool on siseriiklik maksuhaldur, ning nõuda, et kohus jätaaks kohaldamata nende sätetega vastuolus olevad siseriiklikud õigusnormid (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Flughafen Köln/Bonn, punkt 39).

65 Seega tuleb kaheksandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 314 ning artikli 320 lõike 1 esimese lõigu ja sama artikli lõike 2 sätetel on vahetu õigusmõju, mis lubab eraõiguslikul isikul siseriiklikus kohtus nendele sätetele tugineda ning nõuda, et kohus jätaaks kohaldamata nende sätetega vastuolus olevad siseriiklikud õigusnormid.

Kohtukulud

66 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 314 tuleb tõlgendada nii, et kasuminormi maksustamise kord ei ole kohaldatav selliste kaupade nagu kasutatud autoosade tarnetele, mille maksukohustuslik edasimüüja on ise liitu importinud ja millele kohaldatakse tavapäraseid käibemaksureegleid.
2. Direktiivi 2006/112 artikli 320 lõike 1 esimest lõiku ja sama artikli lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklik säte, mille kohaselt lükkub maksukohustusliku edasimüüja jaoks selliste kaupade, mis ei ole kunstiteosed, kollektsiooni- või antiikesemed, impordilt tavapärase maksustamiskorra kohaselt tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus edasi kuni järgneva tarneni, millele kohaldatakse tavapärast maksustamiskorda.
3. Direktiivi 2006/112 artikli 314 ning artikli 320 lõike 1 esimese lõigu ja sama artikli lõike 2 sätetel on vahetu õigusmõju, mis lubab eraõiguslikul isikul siseriiklikus kohtus nendele sätetele tugineda ning nõuda, et kohus jätaaks kohaldamata nende sätetega vastuolus olevad siseriiklikud õigusnormid.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.