

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

17. mai 2023(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Kasuminormi maksustamise kord – Artikkel 311 – Mõiste „kasutatud kaubad“ – Kasutuselt kõrvaldatud sõidukid, mida müüakse varuosadeks

Kohtuasjas C-365/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour de cassationi (Belgia kassatsioonikohus) 16. mai 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. juunil 2022, menetluses

IT

versus

État belge,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president M. Safjan (ettekandja), kohtunikud N. Jääskinen ja M. Gavalec,

kohtujurist: L. Medina,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Belgia valitsus, esindajad: P. Cottin, J.-C. Halleux ja C. Pochet,
- Euroopa Komisjon, esindajad: F. Clotuche-Duvieusart ja J. Jokubauskait?,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 311 lõike 1 punkti 1 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud IT ja État belge'i (Belgia riik) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et Belgia maksuhaldur ei lubanud kohaldada mõne sõiduki müügitehingu osas, mida oli teinud IT, kasuminormi maksustamise korda.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 311 lõikes 1 on sätestatud:

„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.

[...]“.

4 Käibemaksudirektiivi artikli 313 lõikes 1 on sätestatud:

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

5 Käibemaksudirektiivi artikkel 314 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 315 on ette nähtud:

„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.“

Belgia õigus

7 Käibemaksuseaduse (code de la taxe sur la valeur ajoutée) artikli 58 lõikega 4 ja kuninga 23. detsembri 1994. aasta määruse nr 53 (kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav kasuminormi maksustamise erikord) (arrêté royal n° 53, du 23 décembre 1994, relatif au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité) artikliga 1 võeti Belgia õigusse üle käibemaksudirektiivi artiklid 311 ja 313.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 Alates 1. oktoobrist 2013 on IT registreeritud käibemaksukohustuslasena seoses kutsetegevusega, mis seisneb kasutatud sõidukite ja romusõidukite müügis. Muu hulgas soetab ta selle tegevuse raames kindlustusseltsidelt täielikult hävinuks loetud sõidukeid ja müüb need kolmandatele isikutele romusõidukitena või „varuosadeks“ edasi.

9 2015. aastal viidi IT suhtes läbi kontroll, mille põhjal koostati käibemaksu mahaarvamise eeskirjade ja kasuminormi maksustamise korra rikkumise tõttu käibemaksu tasumise nõue. Riigisiseste õigusnormide alusel, millega võeti üle käibemaksudirektiivi artiklid 311 ja 313, otsustas maksuhaldur jätta kasuminormi maksustamise korra kohaldamisalast välja arved, millele on märgitud sõnad „varuosadeks müüdnud sõidukid“, ja arved, mis on seotud romusõidukitega.

10 IT esitas selle otsuse peale kohtule kaebuse, väites eelkõige Euroopa Kohtu 18. jaanuari 2017. aasta otsusele Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20) viidates, et „varuosadeks“ müüdnud sõidukid on „kasutatud kaubad“ käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses.

11 Cour d'appel de Liège (Liège'i apellatsioonikohus, Belgia) jättis 1. märtsi 2019. aasta otsusega IT kaebuse rahuldamata. Kohus märkis, et 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20) ei puudutanud erinevalt käesolevast kohtuasjast sõidukeid, mida müüakse „varuosadeks“, ilma et neid oleks kohandatud vastavalt individuaalsetele vajadustele, vaid kasutusest kõrvaldatud sõidukitelt maksukohustusliku edasimüüja enda poolt eemaldatud osi, mida see maksukohustuslane sellistena edasi müüs. Seejärel leidis see kohus, et tuleb kontrollida, kas põhikohtuasjas kõne all olevatel sõidukitel säilisid need kasutamisevõimalused, mis neil olid uueana, et neid saaks edasi kasutada samal kujul või parandatuna ning seega saab neid kvalifitseerida „kasutatud kaupadeks“ käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses.

12 Nimetatud kohus leidis esiteks, et see ei ole ilmselgelt nii „varuosadeks“ müüdnud sõidukite puhul, mida müüs IT, kuna märges „varuosadeks“ näitab objektiivselt, et neid sõidukeid ei saa üldjuhul enam sellistena edasi kasutada, ning et arvesse tuleb võtta edasimüügitehingute objektiivseid asjaolusid. Teiseks leidis ta, et kui sõidukist on saanud romu, siis ei saa seda kvalifitseerida ka „kasutatud kaubaks“, kuna seda ei saa uuesti kasutada nii, nagu oleksid säilinud uue esemega samad omadused, ning selle kasutamine saab edaspidi piirduda ainult mõningate selle koostises olnud osade ja materjalide taaskasutamisega.

13 IT esitas apellatsioonikohtu otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Cour de cassationile (Belgia kassatsioonikohus), kes küsib, kas apellatsioonikohtu tõlgendus käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punktile 1 on õige.

14 Neil asjaoludel otsustas Cour de cassation (kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksu]direktiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et kasutuselt kõrvaldatud mootorsõidukid, mille on soetanud direktiivi artiklis 314 nimetatud isikutelt kasutatud sõidukite ja sõidukiromude müügiga tegelev ettevõtja ning mis on mõeldud „varuosadeks“ müümiseks, ilma et neid osi oleks sõidukite küljest eemaldatud, on selle sätte tähenduses kasutatud kaubad?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

15 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et lõplikult kasutuselt kõrvaldatud mootorsõidukid, mille ettevõtja on soetanud käibemaksudirektiivi artiklis 314 nimetatud isikutelt ja mis on mõeldud „varuosadeks“ müümiseks, ilma et neid osi oleks sõidukite küljest eemaldatud, on kasutatud kaubad esimesena nimetatud sätte tähenduses.

16 Kõigepealt tuleb täpsustada, et nii faktiliste asjaolude kirjeldusest kui ka esitatud küsimusest nähtub, et IT soetatud sõidukeid loetakse täielikult hävinuks ja need on seetõttu kasutusest lõplikult kõrvaldatud. Neil asjaoludel, ja nagu nähtub ka eelotsusetaotlusest, saab neid sõidukeid edasi müüa üksnes romudena või nende osade hilisemaks kasutamiseks („edasimüük varuosadeks“), mitte edasi kasutamiseks samal kujul või parandatuna, kusjuures eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus puudutab üksnes sõiduki osade edasimüüki.

17 Seda sissejuhatavat märkust arvestades tuleb meelde tuletada, et käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 kohaselt on „kasutatud kaubad“ „materiaalne vallasasi, mis kõlbab edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna“.

18 Sellega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et see mõiste hõlmab materiaalselt vallasasja, mis kõlbab edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna ning mis pärineb teisest asjast ja oli selle koostisosa, ning et „kasutatud kaubaks“ kvalifitseerimisel on vaja vaid seda, et kasutatud kaubal säiliks need kasutamisevõimalused, mis tal olid uuenä, ja et seda saaks seetõttu uuesti kasutada samal kujul või parandatuna (vt eelkõige 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punktid 31 ja 32).

19 Lisaks on Euroopa Kohus ka märkinud, et kasuminormi maksustamise korra kohaldamine ei eelda tingimata, et ostetud kaup ja müüdud kaup oleksid samad. Eelkõige kinnitas Euroopa Kohus, et seda korda kohaldatakse selliste varuosade edasimüügile, mille maksukohustuslane eemaldab kasutuselt kõrvaldatud sõidukilt, mille ta on soetanud, kui mootorsõiduk koosneb erinevatest osadest, mis on kokku pandud ja mida võib lahti võtta ning edasi müüa samal kujul või parandatuna (vt eelkõige 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punktid 36 ja 37).

20 On tõsi, et erinevalt eespool viidatud kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjast iseloomustab põhikohtuasja asjaolu, et maksukohustuslik edasimüüja ei ole eemaldanud osi kasutuselt lõplikult kõrvaldatud sõidukilt, mille ta ostis edasimüümiseks, vaid müüs sõiduki sellisena edasi „varuosadeks“, see tähendab selle sõiduki osade hilisemaks kasutamiseks varuosadena.

21 Nagu Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades sisuliselt märgib, ei saa see erinevus siiski viia järelduseni, et Euroopa Kohtu arutluskäiku 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsuses Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20) ei saa üle kanda sellisele olukorrale nagu põhikohtuasjas.

22 Nimelt tuleb arvesse võtta käesoleva kohtuotsuse punktis 16 välja toodud asjaolu, et sõidukid, mille omandas maksukohustuslik edasimüüja IT, on lõplikult kasutuselt kõrvaldatud ja neid ei saa seega edasi müüa selleks, et neid edasi kasutada samal kujul või parandatuna. Kuna sõidukit ennast kui materiaalist vallasasja ei saa eeldatavalt edasi kasutada samal kujul või parandatuna käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses, tuleb selleks, et teha kindlaks, kas seda sõidukit saab pidada kasutatud kaubaks ja seega kohaldada selle suhtes kasuminormi maksustamise korda, lähtuda üksnes selle sõiduki osadest, mida juhul, kui maksukohustuslik edasimüüja müüb sõiduki edasi teisele isikule, saab edasi kasutada.

23 Tõlgendus, mis võimaldab lõplikult kasutuselt kõrvaldatud sõidukile kui kasutatud kaubale kohaldada kasuminormi maksustamise korda seetõttu, et teatavaid selle koostisosi võib edasi kasutada, on kooskõlas selle korra eesmärgiga, milleks on – nagu nähtub käibemaksudirektiivi põhjendusest 51 – vältida eelkõige topeltmaksustamist, mis võib tuleneda asjaolust, et esiteks sisaldab nende osade müügihind käibemaksu, mille tasus sõiduki ostmisel selle direktiivi artikli 314 kohaldamisalasse kuuluv isik, ja teiseks ei saa see isik ega maksukohustuslik edasimüüja vastavat summat maha arvata (vt selle kohta 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punktid 39 ja 40 ning seal viidatud kohtupraktika).

24 Käesoleval juhul peab eelotsusetaotluse esitanud kohus selleks, et kontrollida, kas IT poolt edasi müüdud sõidukid võivad kuuluda kasuminormi maksustamise korra kohaldamisalasse, veenduma, et vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 18 viidatud kohtupraktikale sisaldasid need sõidukid veel koostisosi, millel olid säilinud samad kasutusvõimalused, mis neil olid uena, mistõttu on neid võimalik sellisena või parandatuna edasi kasutada.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab lisaks kontrollima, et neid sõidukeid ei ole tegelikult müüdud lihtsalt hävitamiseks või muuks esemeks ümberehitamiseks. Sõiduk, mille koostisosad säilitasid samad kasutusvõimalused, mis neil olid uena ja mida ostja ei eemalda edasi kasutamiseks samal kujul või parandatuna, ei kuulu nimelt talle omasesse majandustsükklisse ja selle suhtes ei saa kohaldada kasuminormi maksustamise korda (vt selle kohta 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, punkt 34).

26 Sellise kontrollimise käigus peab eelotsusetaotluse esitanud kohus arvesse võtma kõiki edasimüügitehingu objektiivseid asjaolusid. Nagu nimelt nähtub Euroopa Kohtu praktikast, on käibemaksudirektiivis kasutatud mõistetel objektiivne olemus ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest (11. juuli 2018. aasta kohtuotsus E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Kui tehingus osaleva maksukohustuslase kavatsuse arvesse võtmine on – välja arvatud erandjuhtudel – vastuolus ühise käibemaksusüsteemi eesmärkidega, võib eelotsusetaotluse esitanud kohus seevastu arvesse võtta objektiivseid asjaolusid, nagu sõidukite esitlemine ja seisukord, lepingu ese, sõidukite müügiväärtus, arvete esitamise meetod või ka need sõidukid ostnud isiku majandustegevus (vt selle kohta 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, punktid 36 ja 37 ning seal viidatud kohtupraktika).

28 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et lõplikult kasutuselt kõrvaldatud mootorsõidukid, mille ettevõtja on soetanud käibemaksudirektiivi artiklis 314 nimetatud isikutelt ja mis on mõeldud „varuosadeks“ müümiseks, ilma et neid osi oleks sõidukite küljest eemaldatud, on kasutatud

kaubad direktiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses, kui esiteks sisaldavad need veel osi, millel on säilinud samad kasutusvõimalused, mis neil olid uuena, mistõttu on neid võimalik sellisena või parandatuna edasi kasutada, ja kui teiseks on tõendatud, et need sõidukid jäid osade sellise kasutamise tõttu neile omasesse majandustsükklisse.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 311 lõike 1 punkti 1

tuleb tõlgendada nii, et

lõplikult kasutuselt kõrvaldatud mootorsõidukid, mille ettevõtja on soetanud käibemaksudirektiivi artiklis 314 nimetatud isikutelt ja mis on mõeldud „varuosadeks“ müümiseks, ilma et neid osi oleks sõidukite küljest eemaldatud, on kasutatud kaubad direktiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses, kui esiteks sisaldavad need veel osi, millel on säilinud samad kasutusvõimalused, mis neil olid uuena, mistõttu on neid võimalik sellisena või parandatuna edasi kasutada, ja kui teiseks on tõendatud, et need sõidukid jäid osade sellise kasutamise tõttu neile omasesse majandustsükklisse.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.